أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات

د/ أمال محمد محمد عوض(*)

ملخص البحث: Abstract:

ترتبط ممارسة أعمال المراجعة غير المنظمة بالقواعد والآداب والسلوكيات داخل مؤسسات المراجعة خاصة فيما يتعلق بمدى اعتبار هذه الممارسات مسموحاً بها من عدمه ، ودائماً لا تفصح مؤسسات المراجعة عن هذه الأعمال حماية لسمعتها والمحافظة علي المكانة التنافسية في مجال المهنة .

وقد استهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة Irregular Audit، على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية . ولتحقيق هذا الهدف ، وتمشيا مع طبيعة القضية البحثية المطروحة من قبل البحث ، وأهدافه ومنهجه ، واختبارا لفروضه ، تم تناول طبيعة ومحددات ممارسات المراجعة غير المنظمة ومخاطرها، من خلال دراسة كل من : طبيعة وماهية المراجعة غير المنظمة؛ الضغوط التي تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة ، المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا Dysfunctional Auditing ، ومحددات مخاطر المراجعة غير المنظمة Irregular Audit Risks بالإضافة إلي طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني؛ تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة وطبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، ودور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة.

(*) مدرس المحاسبة والمراجعة، معهد المدينة العالي للإدارة والتكنولوجيا، أكاديمية المدينة.

وإثباتاً لفروض البحث تم تحليل النتائج حيث أكدت الدراسات الميدانية من خلال معاملات الثبات والصدق أن هناك مبررات ودواعي من قبل المراجعين في انتهاج المراجعة غير المنظمة بنسبة ٨٥,٥% ، ٩٢,٥% ، كما أثبتت الدراسة أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة ٥٩% من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر المراجعة غير المنظمة وان ضغوط موازنة الوقت تساهم بنسبة ٦٦,٧% في تقليل جودة الأداء المهني ، وانتهت الدراسة إلي أن ارتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني يساهمان بنسبة ٦٧% ، ٨٢% فى تقليل مخاطر المراجعة غير المنظمة .

أولا: مقــدمة:

تؤدى المراجعة الخارجية دورا مؤثرا في تطور بيئة الأعمال ، وذلك من خلال دور المراجع الخارجي كشخص مستقل في تقديم رأي فني محايد، يعتمد عليه أطراف متعددة ترتبط بالمنشأة في اتخاذ قرارات وأحكام مختلفة. وفي إطار عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry ، وتعارض المصالح ، بين الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية الذين ليس لهم القدرة في الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تتضمن مؤشرات الأداء الحقيقي للمنشأة.

وقد تطورات المراجعة بفعل طبيعتها الديناميكية ، وقدرتها على التطور للوفاء بالاحتياجات المتنامية ، في ظل تطورات وتغيرات بيئة الأعمال ، والمتغيرات التي تواجهها مكاتب المراجعة ، سواء كانت داخلية كمتطلبات التنظيم ، أو خارجية كالمنافسة وتعقد طبيعة أعمال المنشآت ، وما تتعرض لــه من مخاطر عديدة ، أبرزها التقاضي ، والتساؤلات التي أثيرت حول دور مهنة المراجعة ، في إطار الأزمات الطاحنة التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة ، والتي من أبرزها انهيار شركات Enron وWorldCom و Halybrton, Meark, Zerox

وممارسة مهنة المراجعة تتم من خلال مجموعة من الأفراد المؤهلين ، وفقا لطبيعة الهيكل التنظيمي داخل كل مكتب مراجعة. إلا أنها وبشكل عام، تحدد مستويات الأعضاء داخل فريق العمل ، وفقا لمستويات عليا Seniors ، ومستويات دنيا Juniors. إلا أن النتائج النهائية ورأي المراجعة ، يعتمدان بشكل جوهري على عمل الفريق كمجموعة

واحدة ، بحيث أن التقصير من قبل الأعضاء الأدنى مستوى ، يؤدي إلى اعتماد شريك المراجعة ، على دليل مراجعة غير كافي أو مشكوك فيه ، في إصداره لرأي المراجعة النهائي. كما أن الممارسات المختلفة التي يقوم بها الأعضاء من المستويات الدنيا ، قد تؤثر وبشكل جوهري على مختلف القرارات التي يتخذها الأعضاء من المستويات العليا، كما في القرارات المتعلقة بتحديد مستوى المخاطر المقبولة ، ومدى الحاجة إلى توسيع إجراءات واختبارات المراجعة ، وذلك وفقا لتقييم التحريفات المادية ومستوى المخاطر . وتؤكد الباحثة على أن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها بمخاطر الممارسات المهنية كما أن الجودة تتواجد عندما تقل الحماية إلى الدرجة التي يكون عندها مستوى مخاطر الممارسات المهنية مقبولة ومنخفضة إلى أقصى درجة ممكنة .

وفي هذا الإطار تمثل جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ضمانا لبقاء مكاتب المراجعة في عملها وإستمراريتها مستقبلا ، إذ تركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية ، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن ، من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة. فيمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة كمجموعة عمل واحدة ، بحيث أن أي خلل وظيفي Dysfunctional ، أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة النمطية ، والمحددة من خلال المعايير المهنية ، ومعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما GAAS، تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني.

ثانيا: طبيعة المشكلة:

أدت تطورات بيئة الأعمال المعاصرة إلى العديد من الضغوط على مكاتب المراجعة في ممارستها لمهام المراجعة ، قد تدفعها نحو القيام بمظاهر من سلوك المراجعة المختل وظيفيا ، أو للقيام بالأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني ، في إطار ما يعرف بالمراجعة غير المنظمة Irregular Audit.

وتتضمن التغيرات في بيئة المراجعة تزايد ضغوط العمل و الأتعاب ، وتزايد الوعي بمخاطر التقاضي، والتوجه التجاري المتزايد بين أعضاء فريق المراجعة ، والذي يرتبط

بشكل كبير بقوة المنافسة Hanlon (1994) ، في إطار تعدد طبيعة الخدمات غير المهنية Non-Audit Services التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها ، في ظل متغيرات ومتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة ، كخدمات الاستشارة والنصح ، وخدمات الثقة Trust Services، ممثلة في خدمات الثقة بالنظم System Trust ، والثقة بالمواقع الإلكترونية Web Trust. حيث تؤدي الاهتمامات التجارية مع ضغوط الأتعاب المرتبطة إلى تعاظم ضغوط موازنات وقت المراجعة ، وقد تنتج من تخفيض جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، ويؤدي ذلك إلى تقليل جهد المراجعة المطبق Ettredge et al (2003).

وفى إشارة لطرق ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة تبين أنها تتمثل فى:-

- خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية.
- خفض حجم العينة.
- استخدام أساليب عينات شخصية.
- قبول دليل المراجعة المشكوك فيه قليل الأهمية .

ويترتب على ما سبق حدوث ضغط قوي لتحقيق موازنة الوقت ، خاصة لدى مستويات المتدربين ورؤساء فريق المراجعة Seniors. حيث أن موازنات الوقت ترتبط عادة وبشكل كبير بالأتعاب ، ويمكن أن يؤدي هذا الضغط إلى نشوء التعارض والأزمات أو المشاكل Otley and Pierce (1996). كما في عدم القدرة على المواءمة بين التكلفة والجودة ، الذي قد يؤدي إلى ممارسات مراجعة غير منظمة، كما في إنهاء إجراءات المراجعة قبل موعدها ، وعدم تنفيذ خطوات برنامج المراجعة بالكامل ، أو استخدام طرق مختصرة Short Cuts ، وغيرها من الممارسات التي قد تؤثر سلبا على تقييم المراجع للتحريفات المادية الموجودة، وبالتالي تقييمه لمستوى المخاطر المنخفضة المقبولة، كما تتوقع الباحثة وجود علاقة عكسية بين الممارسات المهنية غير المنظمة وجودة الأداء المهني للمراجع .

وفى بعض الأحيان يقوم المراجع بممارسة مراجعة غير منظمة لاحقه لعملية المراجعة العادية مرجعها استخدام مكاتب المراجعة لخطط عينات لاحقة لبرنامج المراجعة الأصلي فى حالة ظهور أحداث غير متوقعة فى جميع مراحل المراجعة والفحص وعند اكتشاف الأخطاء عند إجراء الاختبارات وما يلزم لذلك من اختبارات جوهرية إضافية تزيد ضغط الوقت على خريطة العمل وكذلك ضعف الثقة فى هيكل الرقابة الداخلية وما يلي ذلك من زيادة حجم الاختبارات الجوهرية هذا فضلا عن عوامل أخرى مرتبطة بالتأخير والإهمال من جانب فريق العمل ، وتؤكد الباحثة أنه إذا أمكن قياس وضبط وتدنية ممارسات المراجعة غير المنظمة ، يؤدى ذلك إلى مستوى جودة أداء للمراجع مرتفع .

وتكمن مشكلة البحث فى أن هذه الممارسات تساهم في تحديد طبيعة المخاطر بأنواعها المختلفة ، حيث تحدد المخاطر كمقياس لجودة الأداء المهني، في ضوء قدرة المراجعة على اكتشاف التحريفات المادية، والتقرير عن ذلك. وبناء عليه ، تتمثل القضية البحثية المطروحة من قبل البحث الحالي ، في دراسة أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني ، وترى الباحثة أن هذه المبررات تمثل ارتباطا مباشرا لموضوع البحث وبالتالي أن لم يتم دراستها وتحليلها ووضع إطار واستراتيجيات لضبطها وقياسها سوف تتأثر مهنة المراجعة ، وذلك بالتطبيق على بيئة سوق خدمات المراجعة في مصر.

ثالثا: الدراسات السابقة :

تقسم الباحثة الدراسات السابقة إلى نوعين رئيسيين ، وهما : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية؛ والدراسات السابقة باللغة العربية. مع تقسيم الدراسات السابقة التي تمت باللغة الأجنبية إلى ثلاثة مجموعات رئيسية، وفقا لمحددات ومسببات المراجعة غير المنظمة وعلاقتها مع جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، ممثلة في دراسات سابقة تعرضت لضغوط الوقت؛ دراسات سابقة تعرضت لطبيعة المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا؛ ودراسات سابقة تعرضت لطبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

١ – دراسات سابقة باللغة الإنجليزية:

تضمنت العديد من الدراسات تحديد دور ضغوط الوقت كأحد مسببات المراجعة غير المنظمة ، من خلال الدراسات الميدانية والمقابلات مع الممارسين في الواقع العملي ، ومن مستويات مختلفة لفريق العمل. فأظهرت دراسة Rhode (1978) ، أن ضغوط موازنة الوقت Time-Budget Pressure في مكاتب المراجعة ، تنتج غالبا في سلوك مختل وظيفيا Dysfunctional Behavior. وناقش McNair (1991) الضغوط المتعارضة Conflicting Pressures على المراجعين ، التي تؤدي إلى ظهور تناقض أو ازدواجية أخلاقية واجتماعية. وأظهرت نتائج المقابلات ، أنه وعلى الرغم من أن 11 من شركاء المراجعة وافقوا بشكل جماعي على عدم إنهاء أنشطة المراجعة قبل موعدها Premature Sing off (PSO) ، فإن 21 % من أعضاء فريق المراجعة اعترفوا بالقيام بأنشطة إنهاء المراجعة قبل موعدها.

وأظهرت دراسة Raghunathan (1991) أن 55 % من الذين خضعوا للاستقصاء وانسحبوا من مكاتب المراجعة الستة الكبار ، اعترفوا بالقيام بأنشطة إنهاء المراجعة PSO ، على الرغم من أن 73 % منهم ادعوا أن القيام بها ، كان بشكل نادر Very Rarely . وأظهرت نتائج الدراسة أيضا ، أن السبب الذي ذكر بشكل متكرر هو انخفاض مخاطر الأخطاء المادية. إلا أن الأعضاء الأعلى مستوى Senior ذكروا أيضا ضغوط الوقت. ومن خلال مسح قاما به Willett and Page (1996) ، عن طريقة قائمة الاستقصاء في إنجلترا و ويلز ، على الذين إجتازوا امتحان معهد المحاسبين القانونيين ، حيث تم استقصاء الأفراد الخاضعين للدراسة ، حول تأثير ضغوط موازنة الوقت على أعمالهم أو على العمل الذي يقومون به ، وحول ممارسات المراجعة غير المنظمة المشابه إنهاء إجراءات أو خطوات المراجعة قبل موعدها . وأظهرت الدراسة أن السبب الممكن تصوره لحدوث المراجعة غير المنظمة ، يرتبط بتصورات ضغوط موازنة الوقت ، وثقافة مكتب المراجعة لقبول الطرق المختصرة Short Cuts غير المنظمة ومجالات العمل التي تم الشعور بأنها غير مهمة.

وقام Lee (2002) باختبار ممارسات المراجعة غير المنظمة من قبل الأعضاء الأدنى مستوى ، في سياق مسؤوليات المراجعة العادية الخاضعة للتدريب والطبيعة المحددة لضغوط الوقت لدى مكاتب المراجعة ، وأشارت النتائج ، إلى وجود ارتباط بين الاهتمامات التجارية وضغوط الوقت Time Pressures والمراجعة غير المنظمة للفريق الأدنى مستوى في المراجعة Junior Staff ، والذي ينتج في فشل عملية المراجعة. وأظهر الدليل التطبيقي من المقابلات المتعمقة ، أن المتدربين لا يركزوا على العمل فى المجالات التي قد تتضمن حدوث تحريفات مادية ، فالأفعال التي تخفض من جودة المراجعة تحدث في المجالات الأخرى ، وفقا لما يراه رئيس الفريق الذي قد يعاقب بوقت إضافي إذا كان ذلك ضروريا .

وهدفت دراسة Ettredge et al (2003) ، إلى اختبار وضع موازنة الوقت في الحالة المتغيرة ، بدراسة ساعات المراجعة المحددة في الموازنة ، وساعات المراجعة المقرر عنها ، وفجوات موازنة الوقت المرتبطة [مثل الفروق بين ساعات المراجعة المحددة في الموازنة وتلك التي يقرر عنها]، خلال سنتين. وأوضحت نتائج الدراسة ، وجود ارتباط سلبي بين فجوة موازنة الوقت للعام الحالي وفجوة موازنة الوقت للسنة السابقة ، مما يشير إلى أن الساعات المحددة وفق الموازنة لا تعد بشكل كامل في اتجاه فجوة السنة السابقة.

وتناولت دراسة Coram & Woodcliff (2003) ضغط موازنة الوقت وعلاقته بإنخفاض جودة المراجعة بين المراجعين الأستراليين وتوصلت الدراسة إلي أن أفعال جودة المراجعة المخفضة هي أحكام أخلاقية ، وهي تختلف نتيجة الفروق والاختلافات بيت كل فعل وأختبرت الدراسة فيما إذا كانت أفعال جودة المراجعة المخفضة التي تعتبر أحكاماً أخلاقية Moral Judgments من الممكن أن تتنوع وتختلف نتيجة للاختلافات في الضغوط أو الكثافة أو الشدة الأخلاقية Moral Intensity .

وأظهرت النتائج أن الأفعال المخفضة لجودة الأداء المهني تختلف وفقاً للضغوط بإختبار تأثيرات ضغوط موازنة الوقت ومخاطر التحريف علي ميل المراجعين للقيام بأنشطة أو بالسلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني ، وأوضحت النتائج أنه في ظل ضغوط موازنة الوقت توجد أنواع محددة من مظاهر السلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني

بشكل أكبر من غيرها بما يشير إلي طبيعة استراتيجية رد الفعل علي استخدام أفعال جودة الأداء المهني المخفضة في ظل ضغوط موازنة الوقت .

وتناولت دراسات أخرى لاختبار ودراسة المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا Dysfunctional. فأشارت نتائج دراسة Alderman and Dietrich (1982) إلى أن غالبية أعضاء فريق المراجعة الأدنى مستوى ، وافقوا على حدوث تلك الممارسات ، وأن الشركاء والأعضاء الأعلى مستوى في فريق المراجعة Seniors لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار ، طلب منهم التقرير عن تصوراتهم لحدوث أنشطة إنهاء المراجعة قبل موعدها ، أكثر مما طلب منهم التقرير عن الأفعال التي يقومون بها. كما أظهرت دراسة Kelley and Margheim (1990) أن أكثر من نصف المراجعين الذي شملهم المسح الذي قامت به الدراسة، قالوا أنهم قاموا بأداء إجراءات المراجعة المختلة وظيفيا.

وأوضحت دراسة Otley and Pierce (1995) ، العلاقة بين أسلوب القيادة لمديري المراجعة ومظاهر السلوك المختل وظيفيا للأعضاء الأعلى مستوى في فريق المراجعة Seniors ، وأظهرت الدراسة أن المديرين اللذين يكون لديهم أسلوب قيادة عالي الاعتبار وقليل الهيكلة ، يرتبطون بمستويات منخفضة من السلوك المختل وظيفيا للمراجعة. وأظهرت دراسة Otley and Pierce (1996) وجود علاقة بين الضغوط التي تنشأ من نظم رقابة المراجعة وسلوك المراجعة المختل وظيفيا. وقدمت تلك الدراسة دليل أن المتغيرات محددة السياق Contextual Variables ، مثل إمكانية تحقيق الموازنة؛ سلوك الريادة Leadership؛ التشريعات التنظيمية ؛ فعالية وظيفة فحص المراجعة ؛ وموافقة المشرف تقود إلى سلوك المراجعة المختل وظيفيا.

ومن خلال مسح للأعضاء الأعلى والأدنى مستوى في فريق المراجعة ، في مكاتب المراجعة الخمسة الكبار في أيرلندا ، أظهرت نتائج دراسة Pierce and Sweeny (2004) ، أن السلوك المختل وظيفيا يرتبط بشكل جوهري بضغوط الوقت ، وتقييم الأداء (بما يتضمن أسلوب وتكرار التقييم).

كما تناولت دراسة (Shaun & Taylor, (2004 تأثير ضغط موازنة الوقت علي حدوث سلوكيات الخلل الوظيفي للمراجع ، وذلك في ضوء نموذج الضغط الوظيفي ، وذلك من خلال تحديد المشكلات المتعلقة بضغط موازنة الوقت في ضوء نموذج الضغط الوظيفي ، وبالتالي فإنها تركز علي الطرق التي تمكن المراجعين من التوافق مع ضغط موازنة الوقت ، وتقدم تحليلات اعمق لنتائج تطبيق آليات التوافق هذه سواء علي مستوى فريق المراجعة أو شركات المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة خطية بين ضغط موازنة الوقت وسلوك الخلل الوظيفي للمراجعين وهذه العلاقة تعتبر مفيدة للأسباب التالية : أنها توضح أنه سيختلف التكيف مع ضغط موازنة الوقت بإختلاف مستوى المراجع . والسبب الثاني أنها توضح أنه يكون من الصعب اكتشاف سلوكيات الخلل الوظيفي لدى المديرين وسيكون لذلك آثار سلبية علي جودة الأداء المهني والسبب الثالث أن النتائج تشير إلي أن حدوث سلوكيات الخلل الوظيفي كرد فعل لضغط موازنة الوقت .

وقامت دراسة (Radtke and Tervo (2005 ، بدراسة مظاهر السلوك المختل وظيفيا للمراجع ، من خلال إدخال المتغيرات الشخصية والتنظيمية المرتبطة بهذا السلوك ، إضافة إلى الخصائص الفردية كممثلة لمستوى التفكير الأخلاقي ، نوع الجنس ، العمر ، باعتبارها من المحددات التي تشير إلى السلوك المختل وظيفيا في المراجعة. والنتائج التي تمت من 44 مراجع مشارك في الدراسة ، أوضحت أن العوامل التي ترتبط باحتمال القيام بسلوك المراجعة المختل وظيفيا أثرت فقط على ردود أفعال الخاضعين للاستقاء في موقف التقليل من الوقت Underreporting of Time.

واعتمدت دراسة (Herrbach (2005، على 15 مقابلة شبه مباشرة مع مديرين رئيسيين للمراجعة حاليين وسابقين في فرنسا / وأظهرت النتائج أنه وبعيدا عن الخلل الوظيفي المنتظم Systematically Dysfunctional ، فإن المراجعة غير المنظمة تؤدى دورا مهما في مكاتب المراجعة. وأظهرت المقابلات أن الإجراءات المخططة غالبا ما تكون زائدة من منظور مستوى المخاطر الذي يتصوره الممارسون ، وقد يتم وضع مهمة المراجعة بشكل ارتجالي Improvised في العمل.

وقامت المجموعة الثالثة من الدراسات السابقة، بدراسة محددات المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. فاستخدم Margheim and Pany (1986) حالتين افتراضيتين في دراسة مظاهر المراجعة غير المنظمة ، والتي تتضمن تأثيرات امتلاك مكتب المراجعة لمعايير الرقابة على الجودة على إنهاء المراجعة قبل موعدها PSO ، مسببات ضغوط موازنة الوقت ؛ ضرورة إجراءات المراجعة؛ وحجم المنشأة. وأظهرت النتائج أن معايير الرقابة على الجودة ومسببات ضغوط موازنة الوقت لهما تأثير ضعيف ، حيث أن عمليات إنهاء المراجعة PSO ، كانت أقل بالنسبة للخطوات التي تؤخذ فى الحسبان بأنها مهمة ، وأن عمليات إنهاء أنشطة المراجعة كانت أكثر احتمالا في مكاتب المراجعة من غير الستة الكبار. وقام Malone and Roberts (1996)، بتطوير واختبار نموذج للعوامل التي تفسر مظاهر جودة المراجعة المخفضة Reduced Audit Quality (RAQ). وبشكل محدد دراسة العلاقة بين حدوث مظاهر من سلوك جودة المراجعة المخفضة ، والخصائص الشخصية للمراجعين؛ الخصائص المهنية للمراجعين؛ رقابة الجودة لمكتب المراجعة؛ هيكل مكتب المراجعة؛ وتصورات المراجعين لضغوط موازنة الوقت. وأظهرت النتائج أن المراجعين يدركون وجود ارتباط سلبي بين قوة نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة وإجراءات الفحص ، وقوة العقوبات التي يفرضها مكتب المراجعة للقيام بالأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني من ناحية ، وبين حدوث سلوك جودة المراجعة المخفضة من ناحية أخرى.

وقامت دراسة Coram et al (2000) باختبار تأثيرات ضغوط موازنة الوقت؛ المخاطر المرتبطة بالمهمة؛ واختبارات المراجعة على ثلاثة مظاهر للسلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني والتي تتضمن احتمال رفض بنود مهمة جدا تتطلب حذرا كبيرا من العينة ؛ قبول دليل المراجع المشكوك فيه ؛ والفشل في اختبار جميع البنود في العينة. واعتمادا على 103 من رؤساء Seniors المراجعة لتقييم تأثير المتغيرات المستقلة على الأفعال المخفضة للجودة ، أظهرت النتائج أن ضغوط موازنة الوقت لها التأثير الأكبر على النزوع نحو الأفعال المخفضة لجودة الأداء المهني ، وأن ضغوط موازنة الوقت تتفاعل مع مخاطر مهمة المراجعة في تحديد الميل نحو تلك الأفعال. وأظهرت نتائج دراسة Coram et al (2003) أن ثلثين تقريبا من الأفراد الذين خضعوا للاستقصاء في استراليا ، قاموا أحيانا بأداء الممارسات التي تخفض من جودة الأداء المهني.

وتوصلت دراسة (Coram et al (2004 إلى أن أفعال جودة المراجعة المخفضة ، هي أحكام أخلاقية، فهي قد تختلف نتيجة الفروق والاختلافات في الشد الأخلاقي لكل فعل.

وأظهرت دراسة (Coram et al (2004b باختبار فيما إذا كانت أفعال جودة المراجعة المخفضة التي تعتبر أحكام أخلاقية Ethical Judgments ، من الممكن أن تتنوع وتختلف، نتيجة للاختلاف في الضغوط أو الكثافة أو الشدة الأخلاقية Moral Intensity. وأظهرت النتائج أن الأفعال المخفضة لجودة الأداء المهني تختلف وفقا للضغوط والشد الأخلاقي ، باختبار تأثيرات ضغوط موازنة الوقت ومخاطر التحريف على ميل المراجعين للقيام بأنشطة أو بالسلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني. وبينت النتائج أنه في ظل ضغوط موازنة الوقت توجد أنواع محددة من مظاهر السلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني بشكل أكبر من غيرها ، بما يشير إلى طبيعة استراتيجية رد الفعل على استخدام أفعال جودة الأداء المهني المخفضة في ظل ضغوط موازنة الوقت .

أما دراسة (David Woodcliff & Coram, (2005 تناولت تأثير المستوى الأخلاقي للمراجع علي حدوث السلوكيات التي تخفض من جودة الأداء عملية المراجعة ، وركزت الدراسة علي أن ارتكاب المراجع للسلوك الذي يخفض من جودة عملية المراجعة يعتبر سلوك لا أخلاقي من الدرجة الأولى ، وتوصلت الدراسة إلي أنه يوجد سبعة سلوكيات ترتكب وهي مؤديه إلي الإقلال من جودة عملية المراجعة وهي : الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها ، عدم اختبار كل البنود في العينة ، الفشل في البحث في مسالة فنية ، قبول تفسيرات ضعيفة من العملاء ، الإنهاءات الخاطئة ، المراجعة السطحية لمستندات العميل ، ورفض بنود مشكوك فيها من العينة .

كما قدمت دراسة (Linda Michelle, (2006 تفسيراً واضحاً لعلاقة نزاهة واستقلال المراجع بالمستوى الأخلاقي والثقافي له ، وفحصت الدراسة العوامل التي تؤثر علي نزاهة المراجع ، وأكدت الدراسة علي عاملين هما : المستوى الأخلاقي والثقافي وتوصلت الدراسة إلي أن التحديث المستمر للتنظيمات المحاسبية وتنظيمات المراجعة من أهم إرشادات المراجعين ، وتعد المبادئ والقواعد والسلوكيات هامة لغرس مجموعة من القيم داخل المهنة مع ضرورة استقطاب الأشخاص المناسبين في المهنة والتدريب الكافي .

أما Hans, (2007) فتناولت دراسة المحددات التي تعتبر مزيج لإجراءات المراجعة التي تجعل المراجعين يعدلون ما يقومون بفعله ، وذلك من خلال تحديد خصائص العملاء وتعاقدات المراجعين التي ترتبط بالتغيرات في مزيج إجراءات المراجعة التي يؤديها المراجعون من خلال حقيقة أن المراجعين يركزون علي تعظيم أرباحهم من خلال تغيير طبيعة الإجراءات التي يؤدونها والوقت المستنفذ في أداء الإجراءات والتي ستؤدي بدورها إلي تغيير المنافع والتكاليف الحدية .

٢ – دراسة سابقة باللغة العربية:

دراسة مجاهد (1999) والتي تعتبر الوحيدة فى هذا الصدد ، هدفت إلى تحديد العوامل المحددة لممارسة مراجعة غير منظمة من قبل مكاتب المراجعة أثناء عملية المراجعة أو لاحقا لها ، وتحديد الطرق التي يسلكها فريق العمل لممارسة هذا النوع من المراجعة. ومن خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مصر، أشارت النتائج إلى أن 76.7 % من أعضاء فرق العمل، مارسوا المراجعة غير المنظمة مؤخرا ، وأن من الأساليب المستخدمة في ممارسات المراجعة غير المنظمة القيام بطرق مختصرة؛ واستخدام أساليب عينات شخصية؛ تخفيض حجم العينة ، بينما يأتي ضغط الوقت وزيادة عبء العمل في مقدمة العوامل المحددة لممارسات المراجعة غير المنظمة . كما أظهرت النتائج أيضا أنه وعلى الرغم من أن مكاتب المراجعة الكبيرة أقل ممارسة للمراجعة غير المنظمة نسبيا مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة ، إلا أنه وجدت ممارسات المراجعة غير المنظمة في كلا النوعين من المكاتب.

ومن خلال تناول الدراسات السابقة، يمكن للباحثة تســجيل الملاحظات التالية:

أ- عملية المراجعة من المفروض أن تكون عملية مهنية ومنظمة فى ضوء معايير المراجعة المقبولة ولكن فى الاونه الأخيرة لاقت الممارسة المهنية ضغوطا متزايدة فيما يتعلق بالاستقلال والأتعاب والمخاطر والجودة بالإضافة إلي وعى العملاء مما اثر على أداء المراجعين ودفعهم إلي ممارسة طرق مختصرة غير مرغوب فيها .

ب- تعتبر ممارسات المراجعة غير المنظمة شكلا مهما في ممارسة المهنة ، وذلك من حيث طبيعة آثارها السلبية المتوقعة على مصداقية التقرير المالي، الذي خضع لأعمال مراجع الحسابات ، وفي إطار تطورات بيئة الأعمال ، وتعاظم الضغوط على المراجعين.

ج- وجود علاقة بين ممارسات المراجعة غير المنظمة والقضايا الأخلاقية والاجتماعية يجعل من موضوع المراجعة غير المنظمة محورا لتطوير المعايير والممارسات المهنية.

د- قلة اهتمام الدراسات العربية بطبيعة ممارسات المراجعة غير المنظمة ، وآثارها المحتملة على المهنة ومستخدمي المعلومات المحاسبية ، مقارنة بالاهتمام الكبير بها من قبل الدراسات التي تمت باللغة الأجنبية.

هـ - حتى الآن لم تستقر الدراسات السابقة على تعريف محدد للمراجعة غير المنظمة وغالباً تظهر من خلال العديد من السلوكيات والتعريفات والأساليب العملية للمراجعة وان هذه المنافسة فى مجال مهنة المراجعة لقلة المعروض من العملاء أدت إلي انتهاج هذا النوع من المراجعة .

وبناء عليه ، تتبين الإضافة التي يقدمها هذا البحث من خلال دراسته لأثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني للمراجع بالتطبيق على مكاتب المراجعة العاملة فى بيئة الأعمال في جمهورية مصر العربية ، بما يمكن ذلك ، من محاولة تجسيد واقع ممارسات المراجعة غير المنظمة ، والكشف عن نواحي الخلل والقصور بما يساهم في تحسين ممارسة المراجعة.

رابعا: أهدف البحث :

يهدف البحث بصفة أساسية إلى قياس أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، بالتطبيق على بعض مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية.

ويتفرع من هذا الهدف العام الأهداف التالية:

أ- دراسة طبيعة ومحددات المراجعة غير المنظمة.

ب- التعرف على طبيعة مخاطر ممارسة المراجعة غير المنظمة.

ج- دراسة المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا.
د- دراسة محددات جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
هـ - دراسة أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على تخفيض جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
و- توضيح دور الرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

خامسا : أهمية البحث :

لهذا البحث أهمية من الناحية العملية ، وذلك في إطار الدور الذي تؤديه نتائج الدراسات البحثية الميدانية، في تحديد نواحي الخلل الوظيفي ، والممارسات التي تؤدي إلى تخفيض جودة الأداء المهني ، بهدف تحسين ممارسة مهنة المراجعة ، وتطوير المعايير اللازمة لتحقيق تحسين مستمر في مهنة المراجعة.

كما ترتكز الأهمية فى توجيه نظر المراجعين نحو ممارسة المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا ، قد يؤثر سلبا على جودة الأداء المهني ، بما تتضمنه من محددات ومتغيرات لها أهميتها سواء كان بالنسبة لعملية المراجعة نفسها ، أو بالنسبة لنتائج هذه العملية وآثارها على قرارات ومستخدمي المعلومات المحاسبية. بالإضافة إلي المخاطر الكامنة فى ممارسة المراجعة غير المنظمة وبالتالي مساعدة مكاتب المراجعة على توجيه مواردها البشرية والمادية على أساس طبيعة المخاطر المتوقعة ودرجة تأثيرها على الناتج النهائي لعملية المراجعة بما يحقق الكفاءة والفاعلية .

سادسا: فروض البحث:

يتمثل الفرض الرئيسي للبحث في : لا تؤثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ويتبعه الفروض التالية :

- الفرض الأول : تؤدي الضغوط التجارية وضغوط موازنة الوقت إلى تعظيم الآثار السلبية لممارسات المراجعة غير المنظمة .

- **الفرض الثاني : توجد علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة.**
- **الفرض الثالث : يؤدي ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي إلى تقليل ممارسات المراجعة غير المنظمة.**
- **الفرض الرابع: يؤدي الأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني إلى التقليل من ممارسات المراجعة غير المنظمة.**

سابعا : منهج البحث :

يعتمد البحث بصفة أساسية على المنهج الاستقرائي ، وذلك من خلال اتباع الخطوات الأربع الرئيسية للمنهج الاستقرائي ، ممثلة في الإطلاع على الدراسات السابقة والقضايا المرتبطة بكل من ممارسات المراجعة غير المنظمة وجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث ، ووضع فروض البحث ، وتجميع البيانات المطلوبة ، واختبارها من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية ، والوصول إلى نتائج البحث وتحليلها.

ثامنا: خطة البحث :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث ، وأهدافه ومنهجه ، وبما يمكن من اختبار فروضه. قسم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث رئيسية ، تتضمن أجزاء فرعية ، وذلك كما يلي :

المبحث الأول: طبيعة ومحددات ممارسة المراجعة غير المنظمة.

١ – ١: طبيعة وماهية المراجعة غير المنظمة.

١ – ٢: الضغوط التي تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة.

١ – ٢ – ١: ضغوط الوقت Time Pressures.

١ – ٢ – ٢: الضغوط التجارية Commercial Pressures.

١ – ٣: المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا Dysfunctional Auditing.

١ – ٤: محددات مخاطر المراجعة في إطار ممارسة المراجعة غير المنظمة Irregular Audit Risks.

المبحث الثاني : محددات جودة الأداء المهني في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة.

٢ – ١: طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني.

٢ – ٢: محددات جودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة.

٢ – ٢ – ١: حجم مكتب المراجعة.

٢ – ٢ – ٢: ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي.

٢ – ٣: طبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

٢ – ٤: دور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من المراجعة غير المنظمة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية ونتائج اختبار الفروض.

أولا : عينة الدراسة ومصادر الحصول عليها .

ثانيا : الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات (أدوات التحليل)

ثالثا : نتائج اختبارات الفروض :

الفرض الرئيسي: لا تؤثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ويتبعه الفروض التالية :

- **تؤدي الضغوط التجارية وضغوط موازنة الوقت إلى تعظيم الآثار السلبية لممارسات المراجعة غير المنظمة .**
- **توجد علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة.**
- **يؤدي ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي إلى تقليل ممارسات المراجعة غير المنظمة.**
- **يؤدي الأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني إلى التقليل من ممارسات المراجعة غير المنظمة.**

ملخص ونتائج البحث.

مراجع البحث.

المبحث الأول
طبيعة ومحددات ممارسة المراجعة غير المنظمة

تشكل المراجعة غير المنظمة Irregular Auditing أحد التحديات التي تواجه مهنة المراجعة ، نتيجة لما تحدثه من آثار على دور المراجع الخارجي كشخص مهني مستقل، يعمل على تقديم رأي فني محايد حول مدى عدالة عرض القوائم المالية، بما يتضمن ذلك دوره في تقليل عدم تماثل المعلومات بين إدارة المنشأة ، والأطراف الأخرى ذات الصلة بالمنشأة التي ليس لديها قدرة الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تبين أداء المنشأة الاقتصادي الحقيقي ، بما يتضمن ذلك دور المراجعة في حماية المستثمرين وحملة الأسهم.

ويناقش هذا المبحث الإطار النظري للمراجعة غير المنظمة ومخاطرها ، من خلال تناول طبيعة ممارسة المراجعة غير المنظمة ، في إطار الطبيعة الهيكلية والتنظيمية لمكاتب المراجعة؛ من ثم طبيعة المحددات الرئيسية التي يمكن أن تؤدي إلى هذا النوع من المراجعة ، من خلال دراسة الضغوط التي يتعرض لها المراجعون، ممثلة بضغوط الوقت والضغوط التجارية ؛ كما يناقش هذا المبحث طبيعة المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا؛ ودراسة طبيعة مخاطر المراجعة في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة.

١ – ١: طبيعة وماهية المراجعة غير المنظمة:

يعبر مصطلح المراجعة غير المنظمة عن العديد من الممارسات التي تخل بالمعايير والقواعد الأساسية لممارسة مهنة المراجعة ، فيشير المصطلح في البحث الأكاديمي إلى مجموعة ممارسات تتم من قبل بعض المستويات في مكاتب المراجعة ، تتضمن خللا وظيفيا عن قواعد السلوك النمطي المتعارف عليه ، في ضوء مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية ، بعضها يخص مكتب المراجعة كضغوط الوقت ، وبعضها الآخر يخص البيئة التي تعمل فيها هذه المكاتب كالمنافسة وغيرها ، وقد يؤدي هذا السلوك إلى نتائج سلبية بشكل جوهري على نتائج ومخرجات عملية المراجعة ، وبالتالي على مصداقية المعلومات المحاسبية ، والقرارات التي تتخذ بناء عليها.

وناقش **Willett and Page (1996)** ، أن ظاهرة المراجعة غير المنظمة ، ليس لها مصطلح فني، فهي توصف في الدراسات التي تتم في الولايات المتحدة مثلا ، بعمليات الإنهاء أو عدم إكمال خطوات برنامج المراجعة ، أو المراجعة غير الناضجة **Premature Sign off (PSO)** . حيث أشار **Raghunathan (1991)** ، أن هذا الإنهاء أو عدم الإكمال قد يتم بشكل شخصي لخطوات برنامج المراجعة قبل اكتمال أحد أو أكثر من إجراءات المراجعة المطلوبة. وبشكل أكثر تحديدا ، فإن مصطلح " الإنهاء قبل الاكتمال أو النضوج **Premature Sing off**"، يؤخذ ليعني أن الاختبار لم يتم إكماله بالتوافق مع متطلبات مكتب المراجعة ، فمثلا قد يتم إكماله في صورة غير منظمة ، أو لا يتم إكمال جميع الاختبارات. فعدم نضوج عملية المراجعة ، يتضمن الوضع حيث تكمل إجراءات المراجعة لاحقا ، بينما لا يتم القيام بذلك فعليا. فهذا الإكمال اللاحق نادرا ما يحدث. فهناك سلسلة من مظاهر السلوك التي تصنف ضمن السلوك النفعي ، يأتي تحت مصطلح أو عنوان "المراجعة غير المنظمة " **Willett and Page (1996)**.

ومن ناحية أخرى ، وبشكل يرتبط بعدم إكتمال عملية المراجعة ، كمفهوم للمراجعة غير المنظمة ، أستخدم البحث الأكاديمي مصطلح الطرق المختصرة **Short Cuts** في إجراءات المراجعة للإشارة إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة.

ويناقش **Lee (1997)** ، أن تقريرا صدر في **The Financial Times (1993)** ، عنوانه "الممارسات غير المنظمة هي المعيار" ، انطوى على ضجر المراجعين الصغار أو المساعدين العاملين في مكتب المراجعة، للقيام بطرق مختصرة، يسبقها شعار تحت عنوان "ضغط الوقت **Pressure of Time**" **The Financial Times (22/4/1993, P 22)**. إذ تقدم الممارسات غير المنظمة **Irregular Practices** أو الطرق المختصرة **Short Cuts** على أنها شيء منحرف **Deviant** **[Lee (2002)]**.

ونتيجة للضغوط التي قد تتعرض لها مكاتب المراجعة والمراجعين ، من ضغوط منافسة وضغوط الوقت، وما يرتبط بها من ضغوط تكاليفية نتيجة المنافسة والركود الاقتصادي ، تعمل مكاتب المراجعة جاهدة لزيادة كفاءة عملية المراجعة وتخفيض الوقت ، إذ يفترض أن ضغوط موازنة الوقت **Time Budget Pressure** ، والعوامل الأخرى

تؤدي إلى تقديم طرق مختصرة غير منظمة في إجراءات المراجعة. والضغط لإكمال العمل في وقت أقل من الساعات المحددة وفق الموازنة ، يحث بعض أعضاء فريق المراجعة لعدم تسجيل رسميا كامل الوقت الذي تم قضاؤه على العمل ، بالتقليل من وقت المراجعة". من ثم يتم اعتبار هذا الوقت كمعيار Benchmark يؤخذ به في السنة التالية. بما يأخذ شكل حلقة مفرغة Vicious Circle ، ويتم تكرار عمل المراجعة على ذلك النحو بشكل يبين ظهور مستوى عالي من عدم الرضا بالعمل وتغيير فريق المراجعة Hanlon (1994). ومع الضغوط للتقليل من الوقت أو عدم القيام به كاملا ، فإن الأعضاء الكبار في فريق المراجعة إما أن يستخدموا طرق مختصرة Short-Cuts ، أو ممارسات غير منظمة ، أو يلجئوا إلى تكذيب أوراق العمل Otley and Pierce (1996).

وتشمل بعض ممارسات المراجعة غير المنظمة ، تجسيد للطبيعة الهيكلية والتنظيمية لمكاتب المراجعة، والتسلسل الهرمي للفريق الذي يؤدي مهمة الارتباط أو برنامج المراجعة. فقد تكون معظم أتعاب عملية المراجعة هي تكلفة الوقت للأعضاء الأدنى مستوى نسبيا Relatively Junior Audit Staff في فريق المراجعة، الذي يقع على عاتقهم القيام بالإجراءات الروتينية والمتكررة ، والتي تشكل القاعدة والأساس لما يتخذ من أحكام لاحقة من قبل شركاء المراجعة. وعلى الرغم من وجود بعض الاختلافات النسبية بين مكاتب المراجعة ، إلا أنها وبشكل عام، تنظم الأعمال التي تقوم بها لعملاء المراجعة الأساسيين بطرق متشابهة، والاختبارات الأساسية ، واختبارات للتفاصيل أو للمهمة ، والاختبارات الأخرى ، تتضمن فحص السجلات والإجراءات الروتينية الأخرى ، تلقى على عاتق الأعضاء الأدنى مستوى نسبيا في فريق المراجعة ، وذلك وفقا للخطط الموضوعة والتي يتم الإشراف عليها من قبل الأعضاء الأعلى مستوى Senior.

ويقوم الفريق أو الأعضاء المؤهلون بالأعمال المفاهيمية Conceptual Work ، حيث يختار شركاء المراجعة Partners مدخل المراجعة الذي يتبناه مكتب المراجعة ، ويقوم فريق آخر مؤهل باستخدام هذه الطرق لتشكيل برامج المراجعة بشكل مفصل. كما يمارس شريك مهمة المراجعة عملية رقابية وإشرافية بشكل عام ، ويقوم بالتفاوض مع العميل حول نتائج عملية المراجعة. والمراجع الخارجي من النادر أن يكتشف الأخطاء الجوهرية والنظم المحاسبية للعملاء الذي يكون حجمهم كبير وموثوق بهم عادة. وعلى

الرغم من ذلك، فإن عمل المراجعة الروتيني ، يعتبر جزء ضروري لإجراءات المراجع. حتى بالنسبة للعملاء الذين يكون حجمهم كبير، ولديهم إجراءات رقابية محاسبية محكمة Willett and Page (1996).

ويقوم الأعضاء غير المؤهلين Unqualified Staff بتنفيذ البرامج التي يضعها شركاء المراجعة أو الأعضاء الأعلى مستوى Seniors ، ويقوم الفريق المؤهل بتجميع وتفسير المعلومات المتراكمة وينصح شريك المراجعة بالتفاصيل التي تؤثر على رأي المراجع (Alderman and Deitrick (1982, P54؛ Willett and Page (1996).

وفي الظروف غير العادية التي يلجأ إليها المراجعون عند ممارسة المراجعة غير المنظمة ، عندما ترتفع تكاليف عملية المراجعة مثلا ، أو نتيجة للصعوبات المتزايدة التي تواجه تنظيم مراجعة بشكل كفء و بشكل متزامن مع المنافسة بين مكاتب المراجعة Willett and Page (1996). يتم القيام بتخفيض الوقت المخصص للأعمال أو المهام إلى مستويات مثالية جزئية. وللحفاظ على نزاهة عملية المراجعة من الناحية المنطقية على الأقل ، يقوم أعضاء الفريق الأدنى مستوى في المراجعة ، بأداء العمل في أكبر وقت متاح ، أو العمل بشكل أكبر لأداء نفس المقدار من العمل في ظل وجود وقت مخفض Otley and Pierce (1996, P47).

وعندما يتم القيام بالاختبارات ، فإن أعضاء الفريق الأدنى مستوى ، يقبلون بالدليل المشكوك فيه Doubtful Evidence؛ ويحذفون بعض الصفقات التي قد تم اختبارها؛ يقومون فقط بمراجعة أو فحص سطحي أو ظاهري Superficial Review لعملية التوثيق؛ ويقومون باختيار الصفقات الخطأ للاختبار نتيجة لأن الصفقات الصحيحة تشير إلى صعوبات في الفحص ، وعدد كبير من الأعضاء الأدنى مستوى (٧٠ %) في إنجلترا و ويلز (Willett and Page (1996, P 111؛ ٣٠ % في الولايات المتحدة Kelley and Margheim (1987, P228)؛ و٦٠ % في أيرلندا(Otley and Pierce (1996, P 42 ، يتورطون بمثل هذه الممارسات. وحيث أن العمل الذي يقوم به الأعضاء الأدنى مستوى من فريق المراجعة Junior Staff، يعتبر قاعدة وأساس لرأي المراجعة ، من ثم من المحتمل أن يؤدي فشل العمل الذي يقوم به هذا الفريق أو هؤلاء الأعضاء إلى فشل جوهري في عملية المراجعة Willett and Page (1996).

وتؤدي هذه الأفعال إلى حدوث ممارسات مختلفة وظيفيا بشكل منظم **Willett and Page (1996, P116)**، مما يجعل الأعضاء القياديون أو الأعلى مقاما **Senior Staff** يخطئون في قراءة أو فهم الدليل المتاح، ويقدمون رأي مراجعة غير جدير بالثقة ، مما يؤدي إلى نشوء مخاطر فشل عملية المراجعة **Risk of Audit Failures** [**Willett and Page (1996)**]. ولسوء الحظ ، فإن هذه النظرة للعملية المهنية ، تعتبر جوهرية بالنسبة للتطبيق الملائم للأساليب التي يتم مخالفتها من خلال وجود الاهتمامات التجارية التي ترفض واقع المراجعة كخدمة مهنية تقدم في القطاع التجاري **Anderson-Gough et al (1998, P1169)**.

وناقش **McNair (1991)** الضغوط المتعارضة **Conflicting Pressures** على المراجعين ، التي تؤدي إلى ظهور تناقض أو ازدواجية أخلاقية واجتماعية. وعلى الرغم من أن **11** من شركاء المراجعة الذين تمت مقابلتهم وافقوا بشكل جماعي على أن أنشطة إنهاء المراجعة قبل أوانها يجب أن تنتج في الطرد **Dismissal** ، إلا أن**21 %** من أعضاء فريق المراجعة اعترفوا بالقيام بأنشطة إنهاء المراجعة قبل موعدها.

وتبين الدراسات الميدانية، أن أنشطة إنهاء المراجعة قبل أوانها أو عدم إكمال خطواتها، تنتشر بشكل رئيسي في مكاتب المراجعة الصغيرة، وبين الأعضاء الأصغر مستوى في فريق المراجعة **Junior Staff**. كما تظهر هذه الدراسات أن المراجعين في الممارسة يقدمون تبريرات وأسباب عامة للقيام بممارسات المراجعة غير المنظمة، وعمليات عدم إكمال خطوات المراجعة. ومن بين تلك الأسباب [**Rhode (1978)**؛ **Alderman and Deitrick (1982)**؛ **Willett and Page (1996)**؛ و **Herrbach (2005)**]:

أ- يبدو أن خطوة المراجعة غير ضرورية أو غير جوهرية.

ب- قيود موازنة الوقت **Time Budget Constraint**.

ج- القيود المفروضة من قبل العميل ، والذي تذكر غالبا من قبل الأعضاء الأعلى مستوى **Senior**.

د- النزعة نحو القبول السريع للتفسيرات التي يقدمها العميل.

هـ- الإشراف غير الكافي.

و- أن العمل الكافي قد أنجز مسبقا.

ز- وجود مخاطر منخفضة للأخطاء المادية.

ح- قبول تفسيرات العميل الضعيفة Acceptance of Weak Client Explanations.

ط- تخفيض العمل ليصبح أقل من المعقول بشكل طبيعي Reduction of Work Below what Would Normally be Considered Reasonable.

ى- الفشل في الوصول إلى البنود التي تكون موضع شك.

ك - رفض البحث عن البنود الملائمة من العينة.

ل - فحص سطحي لوثائق ومستندات العميل Superficial Review of Client Documents.

م - عندما يصوغ فريق المراجعة حكما أو رأيا أن العمل يعتبر غير مهما ، بالنسبة لرأي المراجعة النهائي، فإن هناك احتمال اكبر لان يقوموا بطرق مختصرة ، كما أن التباطؤ والتكاسل Laxiness والضجر Boredom يعدان من العوامل التي تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة.

ومن أمثلة السلوك الذي يشكل المراجعة غير المنظمة ، ويشتق من تحليل المراجعين لطرق المراجعة والمناقشات التي تقوم بها الدراسات البحثية مع المراجعين في الممارسة العملية Willett and Page (1996) :

أ- في عملية اختيار البنود للقيام باختبارات المراجعة، قد يتكون لدى المراجع رؤية معنية عن التعقيد واحتمال اكتشاف الخطأ في الصفقات ، من شكل ومظهر الوثائق التي تشكل نقطة البداية لعملية الاختبار.

ب- في عملية اختبار البنود ، قد يزعم المراجع أنه فحص عمليات الجمع والحساب ، لعدد محدد من الوثائق، بدون تسجيل ذلك ، في حين أنه قد قام بفحص عدد أقل فعليا.

ج- في اختبار البنود المحددة ، مثلا ، الدائنون للنقدية المقبوضة بعد نهاية السنة ، قد يؤشر Tick المراجع أن النقدية تم استلامها لبعض البنود ، دون القيام بفحص ما إذا تم استلامها ، أو ربما يقبل دليل ثانوي بدلا من القيام بعملية فحص لإثبات الوثيقة.

د- وفي الحالة القصوى ، قد يقدم المراجع تقرير أن نتائج الاختبار تعتبر مرضية، في حين أنها بخلاف ذلك.

وبناء على ما سبق ، تعتبر ممارسات المراجعة غير المنظمة قضية مهمة ، لأنها تعد فى منتصف الطريق بالنسبة لموقف مكاتب المراجعة ، وذلك من النواحي المتعلقة بموقف المراجعون تجاه بعضهم البعض، ومدى شرعية ما يقومون به. وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار طبيعة متغيرات البيئة الداخلية والخارجية لعمل مكاتب المراجعة ، كالقيم الاجتماعية والأخلاقية ، والقيود التنافسية والتنظيمية ، والاهتمامات الشخصية، فإن هذه العوامل قد تساهم في خلق المجالات أو البيئة التى يمكن أن تنشط فيها المراجعة غير المنظمة ، بما قد يؤدي إلى فشل عملية المراجعة ، وتعرض مكاتب المراجعة إلى مشاكل تتعلق بالعائد الذي تحصل عليه، وأضرار تلحق بسمعتهم وسمعة المهنة التي يمثلونها. ويؤدي إلى إثارة تساؤلات حول مدى تأثير المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني ، فيمكن النظر إلى المراجعة غير المنظمة كتهديد محتمل خطير للجودة، وكما أشار(McNair (1991, P642 ، فإن هذا النوع من السلوك، قد يقصد منه الفشل في ممارسة الحرص المطلوب والعناية المهنية الواجبة ، الذي يمكن أن يقلل وبشكل خطير من عملية المراجعة ، فعدم القدرة على مراقبة الجهد الحقيقي ربما يمثل تهديدا خطيرا يواجه إدارة المراجعة حول نزاهة عملية المراجعة.

وعليه تستنتج الباحثة أن مكتب المراجعة يتحمل المخاطر المترتبة على إتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة عند تأثيرها على التقرير و أبداء الرأى النهائي حيث يتمثل الهدف منها عند إتباعها بتسريع اختبارات عملية المراجعة على الرغم من أنها تستخدم من أعضاء فريق المراجعة لطرق مختصرة وغير محببة هذا فضلا عن أن هناك ضغوط تؤدى إلي أتباع مثل هذا النوع من أنواع المراجعة .

١ – ٢: الضغوط التي تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة :

إن زيادة حدة المنافسة بين المكاتب لجذب العملاء الجدد أصبح متوقفاً على جودة الأداء المهني الذي تقدمه هذه المكاتب ، ولاشك أن ذلك يتطلب أعباء مالية وتكاليف على هذه المكاتب ويصعب نقل هذه الأعباء على العملاء مما أدى بالمكاتب إلى إعداد موازنة زمنية للوقت ، ونتيجة لهذه الأعباء على المكاتب فإنها تسعى إلى ضغط الوقت في الموازنة مما ينشأ عنه ضغوط موازنة الوقت ، أي أنه يوجد تأثير لضغوط الوقت على سلوك المراجع .

كما تبين من مناقشة طبيعة المراجعة غير المنظمة في الجزء السابق أن ضغوط الوقت والضغوط التجارية ، تمثل أبرز الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى ظهور المراجعة غير المنظمة ، فتتسم البيئة التي تعمل فيها ومن خلالها المراجعة ، بتزايد الضغوط على المراجعين لزيادة كفاءة العمل الذي يؤدونه. ونشأت هذه الضغوط بشكل رئيسي نتيجة المنافسة بين مكاتب المراجعة ، والركود الاقتصادي الذي أدى إلى انخفاض في مقدار الأنشطة الاستشارية والعائدات التي تحققها مكاتب المراجعة جراء القيام بهذه الأنشطة ، في نفس الوقت الذي تزايد فيه وعي العملاء بالتكاليف ومحدداتها Willett and Page (1996). إلا أن السنوات الأخيرة أبرزت أيضا أهمية الضغوط التجارية التي يمكن أن تشكل تهديدا جوهريا لاستقلالية مراجع الحسابات ومصداقية التقرير المالي الذي يخضع لعملية المراجعة ، خاصة في ظل تنامي الأتعاب غير المهنية Non-Audit Fees، التي يتقاضها المراجعون من العملاء. وتناقش الباحثة أهم الضغوط التي يمكن أن تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة ، ممثلة بضغوط الوقت وضغوط الأتعاب أو الضغوط التجارية.

١ – ٢ – ١: ضغوط الوقت Time Pressures:

تعتبر ضغوط الوقت أبرز الأسباب أو المبررات التي يلجأ إليها الممارسون لتبرير ممارسات المراجعة غير المنظمة ، خاصة ضغوط موازنات الوقت Time Budgets Pressures. فتعتبر الموازنات بشكل عام أحد العناصر المهمة في نظم التخطيط والرقابة، سواء في عمل مكاتب المراجعة أو في عمل غيرها من الهيئات والإدارات المختلفة ، فتحدد الموازنات قيود أو حدود Budget Tightness ، تحدد وفق مستويات ملائمة من

الصعوبة ، وهي تقوم بتسهيل تقييم الأداء ، وتخطيط الأفعال التصحيحية عند الضرورة. وتبين الدراسات السلوكية أن استخدام المحددات أو القيود الكمية والدقيقة يمكن أن يؤدي إلى أداء أفضل مقارنة بما لو لم تكن هذه القيود موجودة (1975) Tosi.

ففي ظل تعدد وتنوع محددات بيئة الأعمال المعاصرة ، من حيث تعدد وتعقيد طبيعة عمل المنشآت، وتنوع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها سواء كانت خدمات مهنية أو غير مهنية ، كخدمات الاستشارة والنصح الضريبي وغيرها ، إضافة إلى خدمات الثقة Trust Services التي ظهرت مؤخرا لتقديم ضمان حول موثوقية النظم والمواقع الإلكترونية ، من المعقول الافتراض أن موازنات الوقت أصبحت أكثر ضغطا وضيقا. وقد أظهرت دراسة (1973) Hopwood أن عدم التدبير الملائم لضغوط الموازنة في الأطر التصنيعية ، يمكن أن يؤدي إلى حدوث أثار مختلة وظيفيا Dysfunctional Consequences.

وقد أصدرت هيئة الرقابة العامة Public Oversight Board، في عام 2000 تقرير بعنوان "جدول عن تقرير فعالية المراجعة والتوصيات The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations" ، الذي يحاول "تقييم ما إذا كانت عمليات المراجعة المستقلة للقوائم المالية للشركات العامة يخدم ويحمي بشكل كافي المصلحة العامة" (2000) POB. وتضمن التقرير الإشارة إلى ضغوط موازنة الوقت التي توضع على المراجعين ، باعتبارها عوامل تجعل عملية المراجعة دون المستوى النمطي أو أقل مما يجب Substandard Audit. وأن ضغوط الموازنة والوقت يمكن أن تؤدي إلى تقليل الرضا بالعمل المؤدى ، وتزيد من الحاجة إلى القيام بعمليات إعادة التنظيم ، وبالتالي تجعل من الصعوبة الحفاظ على مستوى عالي من الجودة على المستوى الفردي أو الشخصي.

فالقدرة على تحقيق قيود وحدود موازنة الوقت قد يمثل معيار لتطوير أو حتى استمرارية العمل في مكاتب المراجعة (1980) Fleming. ولتحقيق قيود النهايات أو خطوط النهاية Deadlines مثل تاريخ التقرير ، يمكن لفريق المراجعة – ضمن قيود محدد

– أن يعمل ساعات إضافية ، ولكن هناك ضغوط موازنة الوقت، فالساعات الإضافية سيكون لها تأثير عكسي على الموازنة. ويمكن لفريق العمل أن يختار العمل في وقت إضافي غير مسجل ، أو أن يأخذ طرق مختصرة غير مصدق عليها . ويشير Willett and Page (1996) إلى أن العملية البحثية السابقة والدليل الذي تظهره دراسات هذا المجال من المحاسبين الممارسين والدارسين ، يقترح أن كلاهما يمكن أن يحدث. وأنه إذا كانت الأخطاء مكتشفة عند مرحلة اختبارات الالتزام، فإنه يكون هناك ثقة أقل بإجراءات الرقابة الداخلية ، كما يكون هناك حاجة للقيام باختبارات أساسية إضافية، مما قد يزيد ومرة أخرى من ضغوط موازنة الوقت Willett and Page (1996).

وعندما يتعاظم الضغط ، غالبا ما يقوم أعضاء فريق المراجعة الأدنى مستوى باستخدام الوقت الخاص أو المخصص لهم من أجل إكمال العمل بشكل مرضي ، وفي إطار الأعمال التي توصف بأنها تتضمن ممارسات للمراجعة غير المنظمة ، فإنهم يركزون في المجالات التي لا تكون جوهرية بالنسبة للحسابات بشكل يتفق أو يتسق مع مبادئ المراجعة اعتمادا على منهج المراجعة المؤسس للمخاطر Risk-Based Auditing [Lee (2002)].

وقد قامت الدراسات البحثية بمناقشة واختبار قضايا قيود وضغوط موازنة الوقت كأحد المسببات الرئيسية للمراجعة غير المنظمة ، وكمبرر يلجأ إليه الممارسين لتبرير ممارسات المراجعة غير المنظمة ، ودورها في تحقيق مراجعة نمطية ، باعتبارها أحد محددات تقييم الأداء. ويقترح الدليل أن تأثير ضغوط موازنة الوقت على السلوك ، يتأثر بدرجة مخاطرة أو مدى أهمية القرار الأساسي الذي يتم اتخاذه. فقد أظهرت دراسة Ben Zur and Breznitz (1981) ، أن المشاركين يقومون باختيارات أقل مخاطرة في ظل ارتفاع ضغوط موازنة وقت.

حيث أظهر المسح الذي قام به Willett and Page (1996) ، أنه نتيجة لضغوط الوقت فإن الجزء الأكبر من أعضاء فريق المراجعة لدى المستويات العليا والدنيا ، يرفضون بشكل غير ملائم البحث عن البنود، فيقبلون دليل المراجعة المشكوك فيه ،

ويفشلون في اختبار العدد المطلوب من البنود في العينة ، أو ببساطة يكذبون أوراق عمل المراجعة لتقديم انطباع أنه قد تم القيام بالعمل بشكل كامل. وقدم Gist and Davidson (1999) تحليل تفسيري أو استكشافي لفجوات موازنة الوقت ، واعتبرا أن العوامل المرتبطة بالعميل (مثل التعقيد والمخاطر) ، والعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة (مثل طبيعة تكنولوجيا المراجعة المستخدمة)، والعوامل البيئية (مثل وضع الاقتصاد ومعدلات الفائدة) ، والخصائص الشخصية للمراجعين (مثل الخبرة ومهارة) ، من المحتمل أن تؤثر على فجوات موازنة الوقت.

وأظهرت دراسة Kelley et al (2000) ، أن ضغوط موازنة الوقت ترتبط بالسلوك الذي يخفض جودة الأداء المهني بشكل أكبر من ارتباطها بضغوط نهايات Deadlines الوقت. حيث أن ضغوط الوقت تقيد الأفراد في أدائهم للمهام الضرورية أو المطلوبة. وقد قدمت العديد من الدراسات نتائج تؤيد ذلك ، من حيث أن لضغوط الوقت تأثير غير مرغوب على فعالية عمل المراجعة McDaniel (1990) ، وعن مستوى السلوك الذي يخفض جودة الأداء المهني الملحوظ Coram et al (2004b).

كما أظهرت دراسة Lee (2002) أن أعضاء الفريق الأدنى مستوى ، يضحون غالبا بأوقات الفراغ ويقومون بدراسة الوقت لضمان القيام بعملية المراجعة بشكل ملائم. كما أشارت نتائج دراسة Ettredge et al (2003) ، إلى وجود ارتباط بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والخصائص الفردية أو الشخصية للمراجعين ، وأن فجوات موازنة الوقت للسنة السابقة تؤثر على كل من: الساعات المحددة في موازنة السنة الحالية؛ ساعات المراجعة المقرر عنها لهذا لعام؛ وفجوات موازنة الوقت للعام الحالي.

ومن خلال اختبار وضع موازنة الوقت في الحالة المتغيرة ، بدراسة ساعات المراجعة المحددة في الموازنة وساعات المراجعة التي يقرر عنها فعليا ، وفجوات موازنة الوقت المرتبطة خلال سنتين [مثل الفروق بين ساعات المراجعة المحددة في الموازنة وتلك التي يقرر عنها]. أشارت نتائج دراسة Ettredge et al (2003) ، إلى ما يلي:

أ- يرتبط التبني الحديث لنظام عمل المراجعة الإلكتروني بساعات موازنة أقل في العمل الميداني.

ب- ترتبط عقود المراجعة التي تثبت الأتعاب ، بوجود ساعات أقل محددة من خلال الموازنة أو ساعات أقل مقرر عنها بشكل إجمالي في العمل الميداني والفحص.

ج- ترتبط خبرة المديرين سلبا بساعات المراجعة المقرر عنها والساعات المحددة من خلال الموازنة ، في العمل الميداني للشركاء والمديرين وأعضاء الفريق.

د- ترتبط فجوات موازنة الوقت عن السنة السابقة ، سلبا بالساعات المحددة من خلال الموازنة، والساعات المقرر عنها ، وفجوات موازنة الوقت للسنة الحالية بشكل إجمالي ، بشكل يتسق مع قيام مكاتب المراجعة بتعديل موازنات الوقت عن السنة الحالية وفقا لاتجاه فجوات موازنة الوقت للسنة السابقة.

وتنتهي الباحثة إلى أن مكاتب المراجعة تتعرض لضغط وقت عملية المراجعة لتتجنب السلبية فى أداء مهام عملية المراجعة من جانب فريق العمل ، كما تؤكد الباحثة بان القدرة على مواجهة موازنة الوقت فى الوقت الراهن أصبح مقياس النجاح والاستمرار فى مؤسسات المراجعة .

١ – ٢ – ٢: الضغوط التجارية Commercial Pressures:

تعتبر المراجعة ممارسة مهنية يقوم بها أفراد مستقلون متخصصون ومؤهلون مقابل الحصول على عائد مالي، يتمثل في الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العميل لقاء تقديم خدمات المراجعة. ويعتمد الرأي النهائي لعملية المراجعة ، الذي يمثل منتجا رئيسيا لها ، على الدليل الذي يتم تجميعه وتقييمه ، إلا أن الممارسة العملية تكشف عن الكثير من الاهتمامات والمصالح التجارية والاقتصادية لمكاتب المراجعة ، والتي تتضمن الرغبة في تقديم الخدمات غير المهنية ، بما يمكن مكاتب المراجعة من تعظيم العائدات التي تحققها من العميل. إلا أن ذلك يشوبه الكثير من القلق والتحديات حول الحفاظ على استقلالية مراجع الحسابات وقدرته على اكتشاف مخالفات العميل والتقرير عن ذلك بحرية ومصداقية. إذ تمثل ضغوط الأتعاب أو الضغوط التجارية محددا رئيسيا لحدوث ممارسات المراجعة غير المنظمة.

وناقش (Sikka (2003 ، أن الاعتبارات التجارية تحث مكاتب المراجعة على أن تبقى صامتة بشأن العملاء الذين يمكن إثارة التساؤلات حولهم، فالسعي وراء الأتعاب لعب دورا رئيسيا في فشل وتلاعب شركة Enron ، وحالات فشل الشركات ذات الصلة ، ففي عام 2000 ، تلقى Arthur Andersen مكتب المراجعة لشركة Enron ، 52 مليون دولار في شكل أتعاب عن الخدمات التي يقدمها لشركة Enron ، منها 25 مليون دولار عن خدمات المراجعة ، و27 مليون عن خدمات الاستشارة التي تتضمن برامج التمويل من خارج الموازنة. وكشفت قضية انهيار Enron ، أنه كانت هناك دوافع قوية لدى شركاء المراجعة والمديرين لدى الإدارة العليا ، لتقديم خدمات استشارة إلى عملاء المراجعة ، ترتبط بالعائدات المالية التي يحصلون عليها بشكل مباشر من خلال تقديم خدمات الاستشارة إلى Enron.

وناقش (Lee (2002 أن المراجعين قاموا بتطوير سلسلة من المنهجيات المختلفة المعروفة ، كرد فعل أو كاستجابة للتغيرات في القضايا والاهتمامات التجارية والمعرفية. كما ناقش (Power (1992 طبيعة التطور الأولي لطرق المراجعة ، فعلى الرغم من أنه كان يتم اختبار جميع صفقات العميل ، عندما ظهرت المراجعة. إلا أن الضغوط التجارية لدى نهاية القرن التاسع عشر قادت إلى تبني طرق اختبار جزئية في هيئة شكل غير ناضج لعملية الاختبار. وبشكل مهم اعتمد المراجعون على آرائهم عن مجموعة من الحسابات عن الدليل المشتق من الفحص الشامل لصفقة أو صفقتين شهريا (Power (1992, P51.

ومن ناحية أخرى ، ناقش (Willett and Page (1996 ، أن أتعاب المراجعة تعتبر دالة للوقت الذي يقضيه أعضاء فريق المراجعة. ويتم التحكم بأعمال المراجعة من خلال موازنات الوقت ، وتعتبر موازنات الوقت بالنسبة لمهام المراجعة بمثابة محددات مستهدفة من قبل فريق المراجعة ، وحيث أنه يوجد تواريخ لدى مكتب المراجعة للتقرير ، فإن القيود أو النهايات Deadlines قد تصبح مطلقة ، فمن الممكن بالنسبة لفريق المراجعة أن يقوم بتخفيض الوقت المحدد لمهام المراجعة من خلال القيام بطرق مختصرة Short Cuts ، لم تتم الموافقة عليها. مثلا ، من خلال رفض البنود التي تعتريها مشاكل من العينات ، من خلال القيام باختبار بنود أقل من ما هو مقرر عنه أو من خلال تجاهل الأخطاء.

إلا أن (2002) Lee ، اعتبر أن نهايات أو الحدود القصوى للوقــت Deadlines في المراجعة تعتبر قضايا متعذر اجتنباها أو محتومة Inevitable ، لأن الشركات العامــة يجب أن تقرر عن أدائها المالي ، ومن غير المفترض أن تزيد القضايا التجاريــة مــن أي ضغوط للوقت. وذلك لأن القضايا التجارية قد تعزز من ضرورة تبني منهجيــات مراجعــة جديدة ، تؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف. وقد يقــدم ذلــك فوائــد للمنافســين، لأن الاهتمام بالقضايا التجارية من الأسواق الخارجية ، قد يتحول إلى ضغوط على فريق العمل من خلال العمليات الداخلية للمنظمة.

وتستخلص الباحثة أن تزايد حدة المنافسة فى مجال مهنة المراجعة لقلة المعروض من العملاء وما ترتب على ذلك من انخفاض معدل دوران عملاء مكتب المراجعــة ، ومــا يتبعه التأثير السلبي على أتعاب المراجعة بإعتبارها دالة الوقــت المســتنفذ فــى عمليــة المراجعة ، وتسبب ذلك فى إيجاد ضغوط وقت على فريق العمل فى مكاتب المراجعة والذي يعد أحد العوامل المسببة لممارسة المراجعة غير المنظمة .

إلا أن الباحثة ترى بناء على ما سبق ، أن الضغوط التجارية وضغوط الأتعاب ، تشكل أحد التحديات التي تواجه مهنة المراجعة ، ليس فقط تجاه تقديم ممارسات المراجعة غير المنظمة ، وإنما تجاه القضايا الأخرى التي ترتبط بها، كتهديد استقلالية مراجع الحسابات ، والتأثير على مصداقية التقرير المالي بشكل عام. فضغوط الأتعاب وتزايد الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة ، قد يشكل ضغط قوي على موازنة الوقت ، وعدم إكمال خطوات المراجعة ، مما يؤدي إلى ظهور ممارسات المراجعة غير المنظمة.

١–٣: المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفياً Dysfunctional Auditing:

في إطار ضغوط موازنة الوقت وضغوط الأتعاب والضغوط التجارية ، والتعارض بين التكلفة والجودة، وبين الاعتبارات المهنية والتجارية Commercial - Professional Conflict بالنسبة لعملية المراجعة، التي قد تجعل عملية المراجعة تبتعد عن القواعد المهنية ، وتتجه أكثر نحو التركيز على الاعتبارات التجارية، قد يكون رد فعل المراجعين على مثل هذه الأنواع من التعارض ، الارتباط أو القيام بأنواع مختلفة من السلوك الذي

يفرض تهديدا لجودة المراجعة (1991) McNair؛ (1996) Malone and Roberts؛ (1996) Otley and Pierce. فتظهر الدراسات البحثية وجود تعارض بين التكلفة والجودة في بيئة المراجعة ، وأن السلوك المختل وظيفيا يرتبط بشكل جوهري بضغوط الوقت (2004) Pierce and Sweeny.

فهناك أفعال محددة للمراجعين تمكن من حدوث فرصة لأفعال المراجعة الأقل مما يجب ، مقارنة بما يجب القيام به وفقا للمراجعة النمطية، وتحدد بأنها سلوك مختل وظيفيا للمراجعة (2003) Donnelly et al. حيث تتضمن بعض مظاهر هذا السلوك أفعال مثل [(2005) Radtke and Tervo]:

أ- عدم تجميع الدليل الكافي.
ب- إهمال أو الاستخفاف بخطوات برنامج المراجعة.
ج- إيقاف أو عدم إكمال برنامج المراجعة أو إيقاف برنامج المراجعة بدون إكمال مهمة المراجعة.
د- التقليل من الوقت الفعلي المقضي على مهام مراجعة محددة.

ويرجع إلى سلوك المراجعة المختل وظيفيا Dysfunctional Audit Behavior أيضا على أنه السلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني Malone and Roberts (1996)؛ (2003) Coram et al ، ويمكن أن يكون لسلوك المراجعة المختل وظيفيا تأثيرات تنطوي على مخاطر جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات Public Oversight Board (2000).

وقد ناقشت الدراسات البحثية طبيعة ومحددات السلوك المختل وظيفيا بشكل يوضح مدى تجسيده لممارسات المراجعة غير المنظمة ، وذلك منذ نهاية السبعينيات من القرن الماضي. والعديد من هذه الدراسات قامت بإجراء مسح على المراجعين حول تصوراتهم للمشاركة في أنواع مختلفة من سلوك المراجعة المختل وظيفيا. فقد أظهرت دراسة (1978) Rhode ، أن 60 % من المراجعين الذين لديهم خبرة قامـــوا بعمليات الإنهاء لخطوة المراجعة بدون أدائها فعليا. وبينت نتائج دراسة (1982) Lightner et al ، أن

67 % من المراجعين الثمانية الكبار الذين يقومون بالإشراف ، اعترفوا بالتقرير الأقل مما يجب عن الوقت. وأظهرت دراسة Alderman and Deitrick (1982) أن 31 % من مراجعي الثمانية الكبار الذي خضعوا للمسح في تكساس Texas اعترفوا بحدوث الإنهاء قبل إكمال أوراق العمل في الممارسة. وأظهرت دراسة Otley and Pierce (1995) أن 89 % من مراجعي الثمانية الكبار في أيرلندا قد شاركوا في سلوك المراجعة المختل وظيفيا ، و وجد Kelley and Margheim (1990) أن أكثر من نصف المراجعين الذي شملهم المسح الذي قامت به الدراسة ، قالوا إنهم قاموا بأداء إجراءات المراجعة المختلة وظيفيا.

وناقشت الدراسات البحثية أنواع من السلوك الذي يمكن أن يهدد جودة الأداء المهني ، وحدد Kelley and Margheim (1987) ، بعضا من أنواع السلوك التي تفرض تهديد لمدى موثوقية سجلات المراجعة التي تشكل الأساس لرأي المراجعة ، وتندرج تحت عنوان: "سلوك تخفيض جودة المراجعة"، وذلك مثل:

أ- فشل البحث عن مبدأ محاسبي

ب- الفحص السطحي للوثائق.

ج- قبول للتفسيرات الضعيفة التي يقدمها العميل

د- تقليل أو تخفيض العمل على خطوات المراجعة إلى أقل من المستويات المقبولة.

وقامت دراسات أخرى بدراسة واستقصاء عوامل إضافية مرتبطة بسلوك المراجعة المختل وظيفيا ، فقام Margheim and Pany (1986) باختبار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني؛ أسباب ضغوط الوقت؛ حجم المنشأة؛ مدى ضرورة خطوات المراجعة التي يتم حذفها أو تخطيها؛ وأهمية عدم تطبيق الموازنة. وأظهرت النتائج أن ضغوط الوقت وأهمية عدم تطبيق الموازنة لهما تأثيرات محدودة فقط على السلوك ، بينما لا تؤثر إجراءات الرقابة أو ليس لها أي تأثير على سلوك إيقاف إجراءات أو خطوات المراجعة أو التقرير عنها بأقل مما يجب.

وقامت دراسة Otley and Pierce (1995) باختبار العلاقة بين أسلوب القيادة لمديري المراجعة ومظاهر السلوك المختل وظيفيا للأعضاء الأعلى مستوى في فريق المراجعة Seniors ، وأظهرت الدراسة أن المديرين الذي يكون لديهم أسلوب قيادة عالي الاعتبار وقليل الهيكلة يرتبطون بمستويات منخفضة من السلوك المختل وظيفيا للمراجعة. وأظهرت دراسة Otley and Pierce (1996) علاقة بين الضغوط التي تنشأ من نظم رقابة المراجعة وسلوك المراجعة المختل وظيفيا. وقدمت الدراسة دليل أن المتغيرات محددة السياق Contextual Variables ، مثل إمكانية تحقيق الموازنة؛ سلوك الريادة Leadership؛ التشريعات التنظيمية؛ فعالية وظيفة فحص المراجعة؛ وموافقة المشرف تقود إلى سلوك المراجعة المختل وظيفيا ، وذلك مقارنة بالضغط لتحقيق الموازنة.

واقترح Malone and Roberts (1996) نموذج يمكن من تقييم العوامل المرتبطة بسلوك المراجعة المختل وظيفيا ، ويختبر حدوث مظاهر هذا السلوك بالعلاقة مع الخصائص الشخصية للمراجعين؛ إجراءات رقابة الجودة لمكتب المراجعة؛ الإجراءات التحليلية؛ هيكل مكتب المراجعة؛ وتصورات المراجعين لضغوط موازنة الوقت. واقترحت نتائج المسح الذي قامت به الدراسة الذي تم على مراجعين لدى مكاتب المراجعة Big 6 ، أنه كلما زادت القوة المتصورة لرقابة الجودة بالنسبة لمكاتب المراجعة والإجراءات التحليلية ، كلما انخفضت نزعة المراجعين للعمل بطريقة مختلة وظيفيا. إضافة إلى أنهما وجدا أنه كلما ازدادت حاجة المراجعين إلى التصديق ، كلما انخفض احتمال أن يعمل المراجع بطريقة مختلة وظيفيا.

وقامت دراسة Kelley and Margheim (1990) ، بقياس السلوك المختل وظيفيا للمراجع عند مستويات مختلفة من قيود وحدود الموازنة. وأوضحت النتائج وجود علاقة عكسية بين كل من جودة المراجعة وتخفيض الوقت ، فكلما تزايدت ضغوط الموازنة، يقابله تزايد في السلوك المختل وظيفيا ، ولكن عندما يتم الوصول إلى النقطة حيث ينظر فيها إلى انه تم تحقيق حدود وقيود موازنة الوقت ، فإن المراجعين سيعملون للوصول إلى تلك النقطة ، ويقل تكرار السلوك المختل وظيفيا. وبناء عليه ، يشير Otley and Pierce (1996) ، إلى أنه من المتوقع أن يكون السلوك المختل وظيفيا لدى أدنى مستوياته ، موجود في حالة موازنات الوقت السهلة جدا والصعبة جدا.

وقامت دراسات أخرى ، باختبار العلاقة بين سلوك المراجعين والتفكير الأخلاقي ، وأن السلوك المختل وظيفيا للمراجع، يرتبط بالقضايا الاجتماعية والأخلاقية، التي تتضمن دراسة قضايا الاستقلالية؛ التزام دفع الضرائب؛ مخالفة قواعد السلوك المهني لمجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة لأمريكية AICPA؛ ومظاهر السلوك الوظيفي الأخرى. ويشير Radtke and Tervo (2005) ، إلى أن أغلبية هذه الدراسات أظهرت أن المراجعين والمحاسبين الذي لديهم مستويات أدنى من التفكير الأخلاقي يكون هناك احتمال كبير للمشاركة في السلوك المختل وظيفيا .. عند:

أ- تقليل زمن أو وقت عملية المراجعة.

ب- صياغة أحكام استقلالية تكون موضع أستفسار.

ج- أقل إعلانا واهتماما بالنتائج الحساسة.

د- اكتشاف أخطاء فى القوائم المالية الأخلاقية والتلاعب.

وتخلص الباحثة مما سبق بأن :

بوادر السلوك المختل وظيفياً تظهر عنه النقاط التالية :

- التخطيط غير السليم أو غيرالفعال بأسلوب لا يتفق مع المعايير والمبادىء والظروف الرقابية أثر ذلك على أداء مهام عملية المراجعة .
- التسعير الخاطىء للخدمات الخاصة بعملية المراجعة .
- عدم المراجعة والمتابعة لتنفيذ الأعمال الموكلة لفريق المراجعة .

١-٤: محددات مخاطر المراجعة في إطار ممارسة المراجعة غير المنظمة Irregular Audit Risks

تؤكد معايير المراجعة وقواعدها على ضرورة قيام مراجع الحسابات ، بتقييم المخاطر التي قد تشير إلى وجود تحريفات مادية في القوائم المالية للعميل ، باعتبارها أحد المحددات الرئيسية لإنجاز مهمة المراجعة. وتتضمن هذه العملية العديد من الإجراءات سواء كان ذلك في مرحلة تخطيط المراجعة أو تنفيذ برنامج المراجعة وخطواتها ، بحيث قد يتطلب الأمر إعادة تعديل برنامج وإجراءات المراجعة ، وتعزيزها بما يتفق مع مستوى المخاطر الذي يجده المراجع من عملية التقييم. إذ يحدد برنامج المراجعة الخطوات المطلوبة لتنفيذ مهمة المراجعة ، فعرفت معايير المراجعة الدولية برنامج المراجعة Audit

Program ، بأنه "يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة والمطلوبة لخطة المراجعة ككل، ويخدم برنامج المراجعة كمجموعة من الأوامر أو التعليمات المطلوبة للمساعدين الداخلين في عملية المراجعة وكوسائل للرقابة على التنفيذ الملائم للعمل" IFA (2004, P133).

وبناء عليه ، فإن هناك العديد من المحددات لممارسات المراجعة غير المنظمة ، من منظور مخاطر المراجعة ، وذلك بناء على المناقشات التي تمت في الأجزاء السابقة من هذا المبحث ، والتي بينت جوانب ومحددات المراجعة غير المنظمة. وتناقش الباحثة في هذا الجزء عناصر مخاطر المراجعة في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة .

تتضمن إجراءات المراجعة ممارسة الحكم المهني في تصميم مدخل المراجعة ، من خلال التركيز على المجالات التي يحتمل وجود أخطاء أو تحريفات فيها لدى مستوى التأكيد ISA (500) ، وأداء إجراءات المراجعة وفقا للمخاطر التي تم تقييمها من أجل الحصول على دليل مراجعة ملائم بشكل كافي. وبشكل عام يهتم المراجع بالتحريفات المادية ، ومن غير المعقول اكتشاف التحريفات التي ليست مادية بالنسبة للقوائم المالية ، ودراسة ما إذا كان تأثير التحريفات غير المسجلة والمحددة على المستوى الفردي والإجمالي ، يعتبر تحريفا ماديا للقوائم المالية إذا ما أخذت ككل. كما يطلب من المراجع أيضا دراسة مخاطر التحريفات المادية، على مستوى نوع من الصفقات؛ رصيد حساب؛ ومستوى الإفصاح ، لأن مثل هذه الدراسة تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية عند مستوى تأكيد معين. ويبحث المراجع للحصول على دليل مراجعة ملائم بشكل كافي على مستوى نوع من الصفقات؛ رصيد حساب؛ ومستوى إفصاح بالطريقة التي تمكنه من إنجاز وإكمال عملية المراجعة للتعبير عن الرأي عن القوائم المالية إذا ما أخذت ككل لدى مستوى منخفض ممكن قبوله من مخاطر المراجعة [ISA (200)].

ولكن السؤال الرئيسي المثار هنا ، هو : هل يقوم المراجع بذلك ، وبما تتطلبه المعايير المهنية في ظل ممارسات المراجعة غير المنظمة ؟ ، من ثم ، ما هي طبيعة مخاطر المراجعة في ظل هذا النوع من ممارسات المراجعة ؟

ويمكن بشكل عام ، تحديد أبرز عناصر مخاطر المراجعة في إطار ممارسة المراجعة غير المنظمة وفقا لما يلي:

أولا : تؤدي ضغوط الوقت إلى تعاظم مخاطر المراجعة :

فتحدد المراجعة غير المنظمة في بعض معانيها، بأنها عدم إكمال خطوات أو برنامج المراجعة، مما يقيد من إجراءات المراجعة الإضافية التي تتطلبها معايير المراجعة، والمحددة بناء على قيام المراجع بتقييم مخاطر التحريفات المادية، والبحث عن تقييد مخاطر الاكتشاف، أو ما يعرف بإجراءات المراجعة نتيجة للمخاطر التي تم تقييمها ISA (330).

فتشكل عملية عدم إكمال خطوات برنامج المراجعة تهديدا جوهريا لكفاءة وفعالية المراجعة ، خاصة إذا كانت هذه العمليات تتم وفقا لتعليمات تصدر من قبل الأعضاء الأعلى مستوى في فريق المراجعة، ويتم الحكم على أن خطوة المراجعة غير ضرورية أو غير جوهرية. ومن ناحية أخرى، يمكن أن تؤثر ضغوط الوقت سلبا على إمكانية تطبيق متطلبات المعيار رقم (99)، من ناحية القيام بجلسات مناقشة كأحد إجراءات المراجعة الجديدة.

ثانيا: تتضمن المراجعة غير المنظمة تعظيم مخاطر المراجعة :

وذلك من ناحية عدم التخطيط الجيد لأداء عملية المراجعة ، فقد أشارت المقابلات التي تمت من قبل Herrbach (2005):

أ- غالبا ما تكون الإجراءات المخططة زائدة من منظور مستوى المخاطر ، أو وبشكل معاكس ، تحدد مهمة المراجعة بشكل ارتجالي Improvised في ميدان العمل.

ب- أحد الأشياء المثبتة للعزم أو المخيبة للآمال في المراجعة ، هي ما نقوله تمام OK ؟ ، فنحن نعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية ، وبالتالي نتجه نحو القيام بالأقل. فإذا أخذنا باعتبارنا أن هذا الجزء غير خطر ، فإننا نتجه للقيام بلا شيء تقريبا.

ج- هناك قصور حقيقي في الوقت قبل القيام بمهمة الارتباط ، وبالكاد نتحدث إلى المدير ، وأنه من الصعوبة أن يكون هناك أهداف مراجعة واضحة في ظل وجود هذه الشروط.

ثالثا: مخاطر فشل عملية المراجعة:

كما ناقشت الباحثة فيما سبق ، تتضمن المراجعة غير المنظمة، قبول الأعضاء الأدنى مستوى في فريق المراجعة ، بالدليل المشكوك فيه ، وحذف بعض الصفقات التي قد تم اختبارها ، والقيام بفحص سطحي للوثائق، وفحص الصفقات الخطأ نظرا لأن الصفقات الأخرى تتضمن صعوبات في عملية الاختبار. ونظرا لأن رأي المراجعة يعتمد على ما يقوم به هؤلاء الأفراد ، وحيث أن ذلك يؤدي إلى قراءة خاطئة للدليل المتاح من قبل الأعضاء القياديين في فريق المراجعة ، فإن المراجعة غير المنظمة تنطوي على مخاطر فشل عملية المراجعة.وبالتالي فشل المنشاة فى مواجهة التزاماتها وانخفاض حدة مناقشها .

رابعا: تعظيم مخاطر غير المعاينة Non-Sampling Risk:

تحدد معايير المراجعة الفرق بين مخاطر المعاينة Sampling Risks ومخاطر غير المعاينة Non-Sampling Risk ، وذلك على أساس أن مخاطر المعاينة ، تنشأ من احتمال أن استنتاج المراجعة الذي يعتمد على العينة قد يختلف عن الاستنتاج الذي يتم الوصول إليه ، إذا تم الأخذ بجميع مفردات المجتمع ، باتباع نفس الإجراءات. أما مخاطر غير المعاينة ، فتنشأ من العوامل التي تجعل المراجع يصل إلى استنتاج خاطئ Erroneous Conclusion ، لأي سبب لا يرتبط بحجم العينة ، مثلا ، معظم دليل المراجعة يعتمد على الإقناع Persuasive ، أكثر منه دليل حاسم ونهائي ، وقد يستخدم المراجع إجراءات غير ملائمة أو يفسر الدليل بشكل خاطئ ، ويفشل في تحديد الخطأ IFA (2004).

ويمكن أن تؤثر مخاطر المعاينة الإحصائية ، ومخاطر غير المعاينة على مكونات مخاطر المراجعة. عندما يتم أداء اختبارات الرقابة ، فإن المراجع قد لا يجد أخطاء في العينة ، ويتوصل إلى استنتاج أن مخاطر الرقابة منخفضة ، بينما في الحقيقية يكون معدل الخطأ في المجتمع مرتفع بشكل لا يمكن قبوله (مخاطر المعاينة) ISA (530). والمراجعة

غير المنظمة تعظم من مخاطر غير المعاينة نتيجة لنزعة المراجعين في إطار المراجعة غير المنظمة نحو القبول السريع للتفسيرات التي يقدمها العميل ، والحكم أن العمل الذي أنجز يعتبر كافيا ، والحكم على أن مخاطر الأخطاء والتحريفات المادية يعتبر منخفضا. مما يجعل المراجع يصل إلى استنتاجات خاطئة.

خامسا: تعظيم مخاطر الاكتشاف :

عدم تنفيذ كامل خطوات المراجعة ، وضغوط الوقت التي قد لا تتيح تطوير أو إضافة إجراءات جديدة ، في ضوء تقييم المخاطر ، قد تؤدي إلى تعظيم مخاطر الاكتشاف ، إذ أنه في ظل محددات المراجعة غير المنظمة، قد لا تمكن الإجراءات المطبقة من قبل المراجع ، من اكتشاف التحريفات التي تصنف ضمن مخاطر الاكتشاف.

فقد تضمنت نتائج دراسة **Herrbach (2005)** ، أن أحد الردود من قبل الممارسين على الدراسة الميدانية ، كانت بأن المراجع يعتبر أن هناك إجراءات في معظمها ثانوية ، حيث يعتقد انه لا يوجد مخاطر، وعندما يشعر بذلك ، يقوم بقضاء وقت كبير ولا يجد شيء يتعامل من خلاله .

سادسا: تعظيم مخاطر الرقابة:

في ظل الضغوط التجارية وضغوط الأتعاب، والإعتمادية المالية للمراجعين على العملاء ، بما يهدد استقلالية مراجع الحسابات ، ويعظم من مخاطر الاستقلالية ، فإن المراجعة غير المنظمة يمكن أن تؤدي إلى تعظيم مخاطر الرقابة ، حيث تتصرف إدارة العميل على أساس تلك العلاقة المالية التي تربطها بالمراجع. ومن ناحية ثانية ، فإن تكرار أخطاء الإدارة وضعف نظم الرقابة لديها ، بدون اكتشافها من قبل المراجع في ظل ممارسات المراجعة غير المنظمة ، قد يؤدي إلى تعاظم مخاطر الرقابة.

سابعا: مخاطر الرأي:

يمكن القول أن عدم تجميع الدليل الكافي ، في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة، والقراءة الخاطئة للدليل الذي تقدمه المستويات الدنيا في فريق المراجعة، في ضوء ضغوط موازنة الوقت، وعدم إتاحة الفرصة لهم لمناقشة النتائج التي يصلون إليها ، قد تدفع المراجع إلى إصدار رأي لا يستند إلى أسس وأدلة ذات مصداقية. وهذا ما يمكن أن

يكون لها آثار سلبية جمة على مصداقية التقرير المالي ، حيث قد يؤدي إلى أضرار تلحق بمستخدمي المعلومات المحاسبية التي خضعت لأعمال مراجع الحسابات ، نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على رأي المراجع.

وبالرغم من الأدلة – النظرية والعملية – التي قدمتها دراسات مخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة على العلاقات الايجابية بين المراجعة غير المنظمة وبعض مفاهيمها ، إلا أن تأثير ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات ، غير واضح ، كما يوجد خلط فى المقاييس التي تستخدم فى قياس الأخطاء الناتجة عن ممارسة هذا النوع من المراجعة ، وربما يرجع ذلك إلى عدم وجود إطار نظري ينظم هذه العلاقة ، هذا بالإضافة إلى عدم الربط بين مفهوم المراجعة غير المنظمة والمخاطر الناتجة عنها وتأثيرها على دورة الأداء المهني . وانطلاقا مما سبق توجد حاجة ضرورية لأعداد إطار نظري يتم من خلاله التحديد الواضح لابعاد المخاطر المتعددة الناتجة من ممارسة المراجعة غير المنظمة وتوضح علاقتها بجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات .

المبحث الثاني

محددات جودة الأداء المهني في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة

تشكل جودة الأداء المهني في المراجعة ، قضية محورية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدراسات الأكاديمية ، وذلك باعتبارها محدد رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام. فيمكن النظر إلى جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، بأنها منتج نهائي لما يقوم به من أفعال وإجراءات وما يتخذه من أحكام خلال تنفيذ مهمة الارتباط، بحيث يتأثر هذا المنتج النهائي، إيجابيا أو سلبيا بما يقوم به المراجع.

كما أن دراسة أي قضية في المراجعة ، أو في ممارسات المراجع في الواقع العملي ، تحدد كفاءتها وفعاليتها، وفقا لطبيعة تأثرها على جودة الأداء المهني. ويناقش هذا المبحث طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني في المراجعة، ثم طبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني؛ ومحددات دور الرقابة على جودة المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

٢ – ١: طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني:

يظهر الطلب على المراجعة من الدور الإشرافي لمراجعي الحسابات في إطار العلاقة بين الوكيل والموكل ، حيث تحدد نظرية الوكالة أن علاقة الوكالة هي عقد يقوم وفقا لـه شخص أو أكثر (الوكيل) ، بأداء خدمة ما لمصلحة شخص آخر أو أكثر (الموكل) ، ويتضمن ذلك تفويض بعض صلاحيات اتخاذ القرارات للوكيل **Jensen and Meckling (1976)**. وقد تختلف جودة أداء هذا الإشراف ، فتصف جودة المراجعة كيفية قيام المراجعة باكتشاف والتقرير عن التحريفات المادية **Material Misstatements** للقوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات **Information Asymmetry** بين الإدارة وحملة الأسهم، وبناء عليه، تساعد في حماية مصالح حملة الأسهم. ويجب أن ترتبط الجودة العالية للأداء المهني للمراجع بجودة عالية لمعلومات القوائم المالية نتيجة أن القوائم المالية التي خضعت لأعمال المراجعة ذات جودة عالية يجب أن تكون أقل تضمنيا للتحريفات المادية.

وأحد المشاكل المرتبطة بجودة الأداء المهني، هو تعدد الرؤى تجاه هذه الجودة بين الأطراف المرتبطة بالمنشأة والمعتمدة على ما يقوم به مراجع الحسابات. فيعني مصطلح "جودة المراجعة Audit Quality"، أشياء مختلفة لأفراد مختلفين. مثلا ، من خلال مسح لمستخدمي القوائم المالية ، أشارت نتائج دراسة (Epstein and Geiger (1994 ، إلى أن 70 % من المستثمرين يعتقدون أن المراجعة يجب أن تقدم ضمان مطلق Absolute Assurance ، بأنه لا يوجد تحريفات مادية أو غش في القوائم المالية. كما أنه من الممكن أن يفكر المراجع بجودة المراجعة بطرق أخرى مختلفة ، فإضافة إلى الالتزام الصارم بمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما GAAS ، يقوم المراجع أيضا بتقييم مخاطر الأعمال لتجنب التقاضي، وتقليل عدم رضا العملاء ، وتقييد الضرر الذي يمكن أن يلحق بسمعته التي قد تنتج عن عملية مراجعة غير جيدة.

وقد عرف (Palmrose (1988 جودة المراجعة وفقا لمستوى الضمان ، حيث أن الهدف من عملية المراجعة هو تقديم ضمان عن القوائم المالية، وجودة المراجعة هي احتمال أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مادية. ويعتمد هذا التعريف على نتائج عملية المراجعة، حيث أن موثوقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها، تعكس جودة المراجعة. وعرف (Davidson and Neu (1993، جودة المراجعة اعتمادا على قدرة المراجع على اكتشاف وتقييد أو الحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير عن الدخل ، واقترح (Lam and Chang (1994 أن جودة المراجعة يجب أن تحدد لكل مهمة مراجعة على حدا ، بدلا من تحديدها على أساس مكتب المراجعة.

وفي إطار تعدد محددات الجودة بشكل واضح ، حددت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوربي (Supreme Audit Institutions (SAIs, 2004 ، أن الجودة هي "الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات المراجعة" ، وتتضمن هذه الخصائص:

أ- الأهمية Significance؛ مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة؟. وبالتالي ، يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة ، مثل الحجم المالي للعميل؛ وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.

ب- الموثوقية أو إمكانية الاعتماد **Reliability**؛ هل تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها ؟، وهل جميع التأكيدات في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية المراجعة من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية المراجعة ؟.

ج- الموضوعية **Objectivity**؛ هل تم إنجاز عملية المراجعة بطريقة عادلة **Fair** ونزيهة **Impartial**، بدون ضرر أو محاباة ؟ ، فالمراجع يجب أن يشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي .

د- المجال **Scope**؛ هل تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة؟. وهل يتم تنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة ؟.

ه- التوقيت الملائم **Timeliness**؛ هل يتم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم؟ ، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة **Deadlines** ، أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.

و- الوضوح **Clarity**؛ هل كان تقرير المراجعة واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية المراجعة؟ ، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال ، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير.

ز- الكفاءة **Efficiency**؛ هل خصصت الموارد على عملية المراجعة بشكل معقول ، في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة؟.

ح- الفعالية **Effectiveness**؛ هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المنشأة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية؟.

وبناء على ما سبق ، تعتمد جودة المراجعة على قدرة المراجعين على القيام باختبار دقة الحسابات واكتشاف التحريفات Anomalies أو الأخطاء المحتملة (الكفاءة أو التأهيل الفني) ، ورغباتهم في تقديم رأي موضوعي عن تلك الاستقلالية (Arruada (2000.

ومن ناحية أخرى ، يعتري قياس جودة المراجعة العديد من المشاكل والتحديات ، نتيجة لعدم إمكانية ملاحظة هذه الجودة بشكل مباشر ، كما أنه قد لا يمكن ملاحظة والحكم على نتائج عملية المراجعة فور انتهاءها ، إلا أن فشل عملية المراجعة يذكر عادة في إطار فشل المنشآت ، وطبيعة نتائج أعمالها. فعندما تتعرض المنشآت الرئيسية لفشل في عملية المراجعة ، وتم إعلان ذلك من قبل وخلال بيئة الأعمال ، ومن غير الممكن معرفة عدد حالات أو عمليات المراجعة التي تكون ذات جودة ضعيفة ، بدون معرفة تخطيط عملية المراجعة والعمل الميداني الذي قام به مراجع الحسابات ، فقد لا يتاح مؤشر عما إذا كانت القوائم المالية محرفة ماديا (Wooten (2003.

ويختلف الأمر في حالة المراجعة غير المنظمة ، فهذا النوع من ممارسات المراجعة يعتبر خروجا عن المراجعة النمطية في جوانب متعددة ومهمة لأداء عملية المراجعة ، إذ لا تتضمن التخطيط الكافي أو الأداء الكامل لخطوات وبرنامج المراجعة ، وستتعرض الباحثة لهذه القضية فيما بعد عند دراستها لطبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني.

٢ – ٢: محددات جودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة:

نتيجة لعدم القدرة على ملاحظة جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات بشكل مباشر ، تبنى الباحثون بشكل عام، الاعتماد على بدائل Surrogates ، أو مؤشرات عن هذه الجودة ، وذلك لتحديد مدخلات ومخرجات جودة المراجعة ، والتعريف الذي قدمه (DeAngelo (1981 لجودة الأداء المهني، يتضمن بعدين لتحديد وقياس هذه الجودة ، وهما:

أ- يجب اكتشاف التحريفات المادية.

ب- يجب التقرير عن التحريفات المادية.

وتعتمد جودة المراجعة المتوقعة على تصورات مستخدمي القوائم المالية ، بينما ترجع جودة المراجعة الفعلية إلى قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن التحريفات المحاسبية. ومستخدمي القوائم المالية ينقصهم قدرة الوصول إلى الدليل الذي تم تجميعه خلال عملية المراجعة ، والمعلومات التي تمت مراجعتها من قبل المراجع ، وهكذا، لا يمكنهم تقييم جودة المراجعة بشكل مباشر(Dang (2004.

وتتضمن بدائل قياس جودة الأداء المهني التي اعتمدتها الدراسات الأكاديمية العديد من المتغيرات التي قد تجسد طبيعة مكتب المراجعة والمتغيرات المرتبطة به، كحجم مكتب المراجعة (DeAngelo (1981، ومستوى التقاضي المرفوع ضد المراجعين (Palmrose (1988. وقام آخرون بإجراء مسح للمستخدمين لاستنباط تصورات عن العوامل المرتبطة بجودة المراجعة (Knapp (1991. والمدخل البديل لتحديد هذه القضية لجودة المراجعة هو النظر فعليا بما وراء ستار المراجعة Behind the Audit Veil، من خلال القيام بمسح للمراجعين لتقييم جودة عمل المراجعة اعتمادا على خبراتهم وملاحظاتهم. وقد صنف البحث في هذا المجال على أنه بحث إلى وجود "جودة المراجعة المخفضة Reduced Audit quality " [(Coram et al (2000]. الذي يجسد طبيعة المراجعة غير المنظمة.

وتتأثر جودة المراجعة بالعديد من العوامل أيضا ، فمنذ دراسة DeAngelo (1981)، حاول العديد من الباحثين تحديد وقياس أبعاد متعددة لجودة المراجعة ، وتمثل العوامل المرتبطة بالاكتشاف أحد ابرز هذه المحددات ، بما يؤثر على قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات المادية والتقرير عن ذلك ، وبالتالي تقليل مخاطر المراجعة. فيتأثر اكتشاف التحريفات المادية بدرجة جودة أداء فريق المراجعة لعملية المراجعة ، والذي يتأثر بجودة نظام الرقابة ومصادر الإدارة المقدمة لمكتب المراجعة (Wooten (2003. وكما حدد (Palmrose (1988، فإن فشل المراجع في اكتشاف التحريفات المادية ينتج في فشل المراجعة Audit Failures.

وبناء على ما سبق ، تناقش الباحثة محددين رئيسيين لجودة الأداء المهني تجاه مخاطر المراجعة غير المنظمة، وهما حجم مكتب المراجعة ، وارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي. فيعتبر المحدد الأول أبرز المتغيرات المستخدمة على مستوى البحث المحاسبي، لقياس جودة المراجعة ، بينما توجد متغيرات تفترض أهمية المتغير الثاني، مثل طبيعة سوق المراجعة في مصر، ومدى اختلاف أداء مكاتب المراجعة المحلية المرتبطة بمكاتب عالمية من المكاتب الأربعة الكبار، عن بقية مكاتب المراجعة ، حيث قد تفرض المكاتب العالمية إجراءات محددة تتبع في مقارها الرئيسية ، على فروعها في الدول الأخرى، أو قد تفرض شروط معينة تتعلق بجودة الأداء المهني والرقابة على هذه الجودة على مكاتب المراجعة المرتبطة بها في الدول الأخرى ، وذلك للحفاظ على سمعتها الذي تعتبره بمثابة رأس مال، تسعى للحفاظ عليه وتنميته س.

٢ – ٢ – ١: حجم مكتب المراجعة:

لقياس جودة الأداء المهني ، يعتبر حجم مكتب المراجعة من أكثر العوامل دراسة ، فحدد معظم الباحثين أن مكاتب المراجعة الكبيرة، كمثل الأربعة الكبار، تقدم جودة أداء مهني أعلى من غيرها. وقد أوضحت نتائج الدراسات أن مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم تتلقى أتعاب مراجعة أكبر مقارنة بمكاتب المراجعة الأصغر.

واعتمادا على ما حدده DeAngelo (1981)، بأن حجم مكتب المراجعة يرتبط بشكل موجب بجودة الأداء المهني، قامت العديد من الدراسات باستخدام الحجم كبديل لجودة المراجعة [مثلا: Krishnan (2003)؛ Zhou and Elder (2001)؛ Becker et al (1998)]. والعديد من الدراسات التي ناقشت جودة المراجعة أشارت إلى أنه عندما يستخدم حجم مكتب المراجعة كمؤشر على الجودة ، فإن الجودة المرتفعة ترتبط بوجود درجة أقل من عدم تماثل للمعلومات ودرجة أكبر لجودة المعلومات. مثلا باستخدام التسويات الموجة Discretionary Accruals، كمقياس لإدارة الأرباح، أظهرت دراسة Becker et al (1998)، أن جودة المراجعة ترتبط سلبا بالتسويات المعتمدة على أساس الاستحقاق Discretionary Accruals والتي تزيد من الأرباح.

ومن بين العديد من البدائل لقياس جودة المراجعة، كمثل أتعاب المراجعة؛ عدد ساعات المراجعة ، يعتبر استخدام حجم مكتب المراجعة، الأكثر شيوعا واستخداما كبديل عن جودة المراجعة. وبشكل أكثر تحديدا ، يفرق الباحثون بين مكاتب المراجعة الخمسة أو الأربعة الكبار وغيرها، كبديل عن جودة المراجعة ، بحيث أن مكاتب المراجعة الكبار تقدم جودة مراجعة أعلى ، وبقية مكاتب المراجعة ذات جودة مراجعة أقل. ويقوم هذا التحديد لحجم مكتب المراجعة كبديل لقياس جودة المراجعة على افتراضين رئيسيين Dang (2004):

أ- مكتب المراجعة يقدم مستوى واحد لجودة الأداء المهني لمختلف العملاء، بنفس الوقت لعملية المراجعة وفي مختلف الفترات الزمنية .

ب- جودة الأداء المهني بين مجموعة واحد من مكاتب المراجعة (الأربعة الكبار) ، أو بقيمة مكاتب المراجعة ، تعتبر متجانسة.

وتؤيد نتائج الدراسات البحثية التي استخدمت التمييز بين مكاتب المراجعة الكبار وغيرها ، كبديل لقياس جودة المراجعة الفرضية القائلة أن جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة مترابطان إيجابيا [مثلا: Teoh and Wong (1993)؛ Palmrose (1988)]. فقد قام Palmrose (1988) باختبار حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة ، باستخدام أنشطة التقاضي كبديل عن جودة المراجعة. وقام Teoh and Wong (1993) ، باختبار هذه العلاقة من خلال استخدام معامل استجابة الأرباح Earnings Response Coefficient (ERC) ، كمقياس لجودة المراجعة.

وبناء عليه ، تتوقع الباحثة وجود علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة ودرجة مخاطر المراجعة في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة ، إذ من المتوقع أن تكون درجة مخاطر المراجعة أقل ، بالنسبة للمراجعين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة الأكبر حجما في سوق المراجعة في مصر.

٢ – ٢ – ٢: ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي:

يعتبر استخدام ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب مراجعة عالمي كبديل لقياس جودة الأداء المهني ، أحد المتغيرات المستخدمة في أسواق المراجعة في دول العالم النامية بشكل خاص ، وفي دول العالم بخلاف الولايات المتحدة بشكل عام ، إذا كان هذا الارتباط محدد على أساس الارتباط بأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار في عالم ممارسة مهنة المراجعة.

والسبب الرئيسي لاستخدام هذا المتغير كبديل لقياس جودة الأداء المهني ، هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية، إضافة إلى عامل السمعة ، والتي تفرض شروطا وقيودا على مكاتب المراجعة العالمية ، سواء بالنسبة لممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب مراجعة محلية لدول أخرى. فهذه المكاتب تتصف بالتنظيم الداخلي العالي، واتباع إجراءات رقابية على جودة الأداء المهني ، وتعمل للحفاظ على سمعتها وعدم تهديد هذه السمعة ، نظرا لما لذلك من آثار سلبية مباشرة على ما تحققه من إيرادات.

وقد استخدمت الدراسات الأكاديمية في العديد من الدول (بخلاف الولايات المتحدة) ، الفكرة السابقة لقياس جودة الأداء المهني. فقد أظهرت دراسة Simon et al (1986, 1992) أن وجود مكاتب المراجعة الخمسة الكبار في هونج كونج وسنغافورة والهند ، يتسق مع النتائج التي أظهرتها الدراسات الأخرى بالتطبيق على بيئة الأعمال في الولايات المتحدة ، من حيث أداء مكاتب المراجعة الأربعة الكبار. واستخدم Fan and Wong (2001) ، عينة من المنشآت من دول شرق آسيا ،لاختبار فيما إذا كانت المنشآت التي ترتبط مع مكاتب المراجعة ذات السمعة العالية (الخمسة الكبار)، تخضع لتعارض مصالح أو مشاكل وكالة بشكل أكبر، محددا أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها سمعة عالمية ، وأكثر استقلالية من المكاتب المحلية ، فإذا كانت هذه المكاتب تقدم ضمان ذو جودة اكبر ، فإن خدماتها ستزداد وفقا لمشاكل الوكالة لدى العميل. واستخدم Ashbaugh and Warfield (2003) ، هذا المتغير لتقسيم سوق المراجعة في ألمانيا ، وذلك في دراستهما لدور مراجع الحسابات في إطار حوكمة الشركات Corporate Governance.

وبناء عليه تتوقع الباحثة أن ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي ، يؤثر سلبا على مخاطر المراجعة في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة ، فمن المتوقع أن تقل هذه المخاطر في حال أداء عمليات المراجعة ، من قبل مراجعين ينتمون إلى هذه المكاتب.

٢-٣: طبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات:

يعتبر التعارض بين التكلفة والجودة ، أحد المشاكل التي تتعرض لها مكاتب المراجعة ، حيث يمثل التحكم بالعلاقة بين هذين المحددين ضغطا على مكاتب المراجعة، نتيجة لأهميتهما بالنسبة لها. فتؤثر جودة الأداء المهني على سمعة مكتب المراجعة وعائداته المالية، والتهديد باحتمال وجود دعاوى قضائية والأتعاب المستقبلية.

وكما ناقشت الباحثة فيما سبق ، فإن أحد مفاهيم جودة المراجعة، يقوم على قيام المراجع باكتشاف المخالفات والتقرير عن ذلك. وفي إطار النظرة المفاهيمية للمراجعة المعاصرة التي تعتمد على المخاطر (Smieliauskas and Smith (1990، يمكن أن تكون جودة المراجعة أكثر دقة من خلال كونها تمكن إجراءات المراجعة المؤداة من تجميع دليل كافي لتغطية التأكيدات المرتبطة بالقوائم المالية للمنشأة. (Herrbach (2005.

وفي الواقع فإن للمراجعة بعد تحكمي ، يصعب على أي شخص معرفة متى تكون كافية بشكل جيد (Hogarth (1991. إضافة إلى توافر وموثوقية الأدوات المنهجية الكافية ، يوجد بعد هام آخر لجودة المراجعة يتوقف على جهد الأفراد. إذ تعتبر مهمة أو ارتباط المراجعة بمثابة مسعى جماعي حيث كل عضو في فريق المراجعة يواجه مجموعة مختلفة من الأعمال والمهام والمسؤوليات (Otley and Pierce (1996.

إضافة إلى ذلك ، أظهرت العملية البحثية أن إعداد ملفات المراجعة هي كعملية استراتيجية تتضمن محاولات للإقناع بين المعدين والمراجعين أو الفاحصين (Rich et al (1997. وبناء عليه ، فإن الشعور بالوعي المهني يجب أن لا يؤخذ على أنه منحة أو هبة في مكتب المراجعة ، وخاصة للفئات المنخفضة أو الأقل مستوى حيث تكون مستويات تبرير العمل منخفضة غالبا (Rebele et al (1996.

و ترى الباحثة ، أن تحديد مخاطر المراجعة وتهديدات جودة الأداء المهني للمراجع ، وفق محددات المراجعة غير المنظمة ، تعتبر عملية محددة السياق، فيعمل هذا المدخل على دراسة أبعاد هذه المحددات لكل مهمة ارتباط ، من خلال أنشطة المراجعة غير المنظمة، والضغوط أو العوامل التي تؤدي إلى ظهورها. فقياس جودة الأداء المهني، وفق مخاطر المراجعة غير المنظمة، يُـمكن من تلافي القيود والانتقادات التي توجه لاستخدام مقاييس الجودة بناء على مكتب المراجعة نفسه ، بدلا من عملية المراجعة. فقد أظهرت دراسة (Tilis (2005، ضرورة الحاجة إلى إعادة تقييم جودة المراجعة بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة، وذلك من خلال اختبار الاختلافات في جودة المراجعة بين مكاتب المراجعة الكبيرة، وفروقها بين مكاتب المراجعة الصغيرة.

وفي إطار ما سبق ، بينت الدراسات البحثية ونتائجها الميدانية في الممارسة العملية، أن المراجعة غير المنظمة تعتبر أحد المحددات المخفضة لجودة الأداء المهني إذ تحدد جودة المراجعة المخفضة (Reduced Audit Quality (RAQ، بأنها "الأفعال المقصودة التي يقوم بها المراجع خلال مهمة الارتباط ، والتي تخفض من فعالية تجميع الدليل بشكل غير ملائم" (Coram et al (2000. فالعمل الذي يؤديه المراجعون لا يتم بشكل دائم وفق المستوى النمطي المحدد. ويناقش (Coram et al (2004b، أنه إذا كانت قيمة وظيفة المراجعة تتشكل بشكل أساسي من خلال جودة العمل المؤدى، وأن سلوك جودة المراجعة المخفضة RAQ، يوصف بأنه الأفعال المقصودة من المتخذة من قبل المراجعين التي تخفض ملائمة تجميع الدليل (Malone and Roberts (1996 ، فإن تعرض جودة المراجعة إلى مثل هذا السلوك يزيد من المخاطر ، إذ سيؤدي إلى تشكيل رأي مراجعة غير ملائم ، كما سيتضرر مستخدمي القوائم المالية. ومن هنا فإن أفعال جودة المراجعة المخفضة لها قدرة على "تهديد نتائج مهمة المراجعة ومدى صلاحية رأي المراجعة" (Herrbach (2001, P790. وللحصول على مقياس لجودة المراجعة المخفضة ، قامت بعض الدارسات باختبار ثلاثة أنواع من سلوك جودة المراجعة المخفضة :Coram et al (2000)

أ- رفض بنود حساسة وهامة جدا من العينة.

ب- عدم اختبار جميع البنود في العينة.

ج- قبول دليل المراجعة المشكوك فيه.

واعتبر Malone and Roberts (1996) ، أن فشل المراجعين في تنفيذ خطوات برنامج المراجعة، يرجع إليه على أنه جودة المراجعة المخفضة. واقترح Coram et al (2004b)، أن أفعال جودة المراجعة المخفضة RAQ، هي أحكام أخلاقية Ethical Judgments، وأظهرت تلك الدراسة أن هذه المظاهر تتنوع وتختلف، نتيجة للاختلاف في الضغوط الأخلاقية Moral Intensity. وأن التنوع المنخفض في حجم الإجماع الاجتماعي للشد الأخلاقي ، يبين أن المراجعين يفكرون بهذه الأفعال ، بشكل خاطئ ومتكافئ.

وتبين نتائج العملية البحثية في هذا المجال، أن ضغوط موازنة الوقت، تمثل أبرز مسببات جودة المراجعة المخفضة. إذ يشير(Herrbach (2005، إلى أن النتائج التي تظهرها العملية البحثية تؤيد الجدل القائل أن ضغوط الوقت Time Pressures ومظاهر سلوك المراجعة الأخرى المختلة وظيفيا تعتبر مشكلة في عملية المراجعة. وأن مستوى ضغوط موازنة الوقت يؤثر على النزوع نحو القيام بالأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني. فأظهرت دراسة (Kelley And Margheim (1990, P21، وجود "عدد مثير من الأفعال التي تحدث في الممارسة العملية، تخفض من جودة المراجعة وتجعل التقرير في مستوى أدنى". كما تبين نتائج الدراسات أن أغلبية المراجعين يعترفوا بالقيام ببعض الأشكال من سلوك المراجعة المختل وظيفيا، خاصة السلوك الذي يخفض من جودة المراجعة، ممثلا بـــ 89 % من الأفراد الذين خضعوا لعملية الاستقصاء في دراسة Otley and Pierce (1995)، و78 % في دراسة Willett and Page (1996).

وقامت دراسة Pierce and Sweeny (2004)، باختبار العلاقة بين عدد من المتغيرات التفسيرية ومظاهر السلوك المختل وظيفيا التي صنفت بأنها تهدد جودة الأداء المهني، واستخدام وقت أقل مما هو محدد. ويحدد الخلل الوظيفي لهذه العملية بأن تخفيض الوقت يعتبر سلوك مختل وظيفيا باعتباره يمكن أن ينتج في تأثير أو جعل الموازنات المصطنعة مستمرة، الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى سلوك يهدد جودة الأداء المهني.

وبينت نتائج دراسة Coram et al (2004b)، أنه في ظل ضغوط موازنة الوقت، فإن احتمال وجود مظاهر السلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني، يكون أقل لأنواع محددة من الأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني ، مما يقترح أنه لا يبدو أن هذه الأفعال متماثلة بالنسبة لجميع المراجعين، ويمكن أن يشير ردود الفعل أو الاستجابات المختلفة المشروطة بنوع السلوك المخفض لجودة الأداء المهني إلى استراتيجية رد الفعل على استخدام أفعال جودة الأداء المهني المخفضة في ظل ضغوط موازنة الوقت. فأوضحت نتائج تلك الدراسة أن ضغوط موازنة الوقت لها التأثير الأكبر على النزوع نحو الأفعال المخفضة لجودة الأداء المهني، وأن ضغوط موازنة الوقت تتفاعل مع مخاطر مهمة المراجعة في تحديد النزوع للقيام بتلك الأفعال.

وبناء على ما سبق ، يتبين مفهوم ومحددات المراجعة غير المنظمة كسلوك يهدد جودة الأداء المهني، فهي تتضمن المحددات الرئيسية لهذا التخفيض ، كما في ضغوط موازنة الوقت ، والاعتبارات الأخلاقية والاجتماعية التي لا يتم مراعاتها في ظل ممارسات المراجعة غير المنظمة وعدم الاعتماد على قوائم وآداب الممارسة المهنية .

وتنتهي الباحثة من عرضها لأثر مخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني وقبل عرضها لأحد معالجات هذه المخاطر تؤكد بان ممارسة أعمال المراجعة غير المنظمة من جانب مؤسسة المراجعة نادرا ما يتم الإفصاح عنها حيث تفضل مؤسسات المراجعة معالجة أمرها داخليا مفضلة ذلك عن الإفصاح عنها وذلك لحماية سمعة المؤسسة والمحافظة على مكانتها التنافسية فى مجال المهنة حتى فى الحالات التي يتم فيها تسريح بعض المساعدين نتيجة لأتباعهم مثل هذا النوع من أنواع المراجعة .

كما تختم الباحثة التأكيد على أنه يجب على مكاتب المراجعة الاستجابة لرفع جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات بتعديل وتطوير وتغيير الطرق والمعالجات لأساليب المراجعة التي تقلل من الوقت المستهلك فى أداء عملية المراجعة ، وتحديد المستويات المختلفة لفرق العمل وما تحتاجه من أنظمة تدريب مستمرة لرفع كفاءة وفاعلية الأداء المهني وبهدف تخفيض ممارسات المراجعة غير المنظمة من فريق العمل لدى هذه المكاتب ، كما استخدمت فعالية المراجعة فى الحالات المختلفة من ضغوط الوقت فى تقدير مخاطر المراجعة وتقييم قدرة المراجعين على اكتشاف الانحرافات فى العمليات التي تم مراجعتها .

٢– ٤: دور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من ممارسات المراجعة غير المنظمة:

في إطار الاهتمام بتطوير المهنة والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة ، تأتي معايير الرقابة على جودة الأداء المهني ، كمتطلبات تنظيمية ، تؤكد ضرورة قيام مكاتب المراجعة بوضع نظام للرقابة على جودة العمل الذي يؤديه مراجع الحسابات ، بالتوافق مع متطلبات ومحددات معايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن.

فتحاول معايير الرقابة على الجودة ، توجيه وإرشاد مكاتب المراجعة في وضعها لنظم وسياسات رقابة الجودة. فقد عرفت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوربي Supreme Audit Institutions (SAIs, 2004)، رقابة الجودة Quality Control، بأنها "مصطلح يتضمن السياسات والإجراءات التي توضع لضمان أن عمل المراجعة ذو جودة عالية" وأن "ضمان الجودة Quality Assurance" هي عملية محددة من خلال مكتب المراجعة لضمان أنه:

أ– تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم .

ب– تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز قوة أو لتحسين إجراءات الرقابة.

ويعود السبق في مجال تطوير معايير الرقابة على جودة الأداء المهني، إلى مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA، الذي أكد على ضرورة قيام كل مكتب مراجعة بتصميم وتنفيذ نظاما للرقابة على أداء عمليات المراجعة استرشادا بمعايير الرقابة على جودة الأداء الصادرة عن المجمع بهذا الشأن، معتبرا أن نظام الرقابة على جودة الأداء هو بمثابة العملية التي يقدم من خلالها مكتب المراجعة ضمان معقول بالتزام الأفراد العاملين فيه بمعايير المراجعة المهنية وبسياسات وإجراءات معايير الرقابة على جودة الأداء الخاصة بالمكتب نفسه AICPA (2000). حيث أصدر نشرتين من معايير الرقابة على الجودة. صدرت الأولى في عام 1978 وطلب تطبيقها اعتبارا من عام 1978، وصدرت الثانية عام 1996، وطلب تطبيقها اعتبارا من عام 1997.

وقدمت معايير الرقابة على الجودة ، الإرشادات الخاصة بالإشراف على مدى فعالية وكفاءة إجراءات وسياسات رقابة الجودة في تحقيق الأهداف المطلوبة ، وتتضمن هذه الإرشادات وفقا لمجمع المحاسبين القانونيين في أستراليا ما يلي ICAA (1995):

١) تحديد مجال ومحتوى برنامج الإشراف على تطبيق الرقابة على جودة الأداء ، وتتمثل الإجراءات والسياسات الخاصة بذلك فيما يلي:

أ – تحديد إجراءات الإشراف الضرورية لتقديم ضمان معقول بأن الإجراءات والسياسات الخاصة برقابة الجودة قد نفذت بفعالية ، وتتضمن هذه الإجراءات مثلا:

- تحديد أهداف وتعليمات وبرامج الإشراف التي تستخدم للقيام بأنشطة الإشراف على رقابة الجودة.
- تقديم إرشادات عن مدى عمل ومقياس اختبار الارتباطات ليتم فحصها وتحليلها.
- تحديد مدى تكرارية وتوقيت أنشطة الإشراف.

ب– تحديد مستويات الالتزام للأفراد المسئولين في أنشطة الأشراف وطريقة اختيارهم ، وتتضمن الإجراءات الخاصة بذلك ، مثلا:

- تحديد مقياس أو معيار اختبار عمليات الفحص والمراجعة متضمنة مستويات المسؤولية في مكتب المراجعة ومجالات المعرفة المتخصصة.
- توزيع المسؤولية على الأفراد الذين تم اختيارهم لعملية الإشراف.

ج– إدارة أنشطة الإشراف ، وتتضمن:

- فحص واختبار مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات العامة المكونة لنظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة.
- فحص العمليات التي تم اختيارها لمعرفة مدى الالتزام بمعايير المهنة وبإجراءات وسياسات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.

٢) تقديم نتائج التقرير إلى المستوى الإداري المناسب في مكتب المراجعة عن أنشطة الإشراف الموضوعة والتخطيط لها ولإجراء مراجعة عامة لنظام رقابة جودة أداء المكتب ككل ، ممثلة فيما يلي:

أ– مناقشة النتائج العامة مع المستوى الإداري المناسب.

ب– مناقشة نتائج فحص العمليات التي تم اختيارها مع المستوى الإداري الملائم.

ج– التقرير عن نتائج العمليات الخاصة والنتائج العامة والتوصيات لإدارة مكتب المراجعة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية وللأخذ بها بعين الاعتبار في المستقبل.

د– تحديد الأنشطة التصحيحية المخططة والمطلوب الأخذ بها.

هـ- تحديد الحاجة لتصحيح إجراءات وسياسات رقابة الجودة وفقا لنتائج الإشراف والمشاكل الأخرى ذات الصلة التي تظهر من وقت لآخر.

وتضمنت النشرة الأولى لمعايير الرقابة على الجودة الصادرة من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي **AICPA**، أو ما عرف بالمعيار رقم (1)، والذي جاء تحت عنوان: "نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية" **System of Quality Control of AICPA Firm**"، تسعة عناصر للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة ، ممثلة في كل من: الاستقلالية **Independence**؛ تخصيص موظفي المكتب على مهام أو عمليات المراجعة **Assigning Personal to Engagement**؛ الاستشارة **Consultation**؛ الإشراف **Supervision**؛ التعيين والتوظيف **Hiring**؛ تطوير القدرات المهنية **Professional Development**؛ الترقية **Advancement**؛ قبول عملاء جدد واستمرارية العلاقة مع عملاء قدامى **Acceptance and Continuance of Clients**؛ والفحص **Inspection**.

وقامت نشرة معايير الرقابة على جودة الأداء الثانية ، التي صدرت عام **1996**، باختصار العناصر التسعة السابقة ، إلى خمسة عناصر فقط التي تتضمن العناصر التالية **AICPA (2000)**:

أ- الاستقلالية والنزاهة و الموضوعية **Independence, Integrity, and Objectivity**؛ حيث يطلب من المراجعين الحفاظ على الاستقلالية من حيث المظهر والحقيقة، والفصل بين المسؤوليات المهنية، والنزاهة والحفاظ على الموضوعية، وذلك وفقا لمتطلبات المعايير المهنية.

ب- الإدارة الشخصية Personal Management؛ الذي يتضمن التعيين (أو التوظيف) Hiring، وتخصيص الأفراد على عمليات ومهام المراجعة، وأنشطة التطوير المهني والترقية.

ج- قبول عملاء جدد واستمرارية العلاقة مع عملاء قدامى والتعاقدات Acceptance and Continuance of Clients and Engagements؛ من خلال القيام بوضع أسس لتحديد ما إذا كان سيتم قبول عملاء جدد، أو للتقرير عن استمرارية العلاقة مع العملاء القدامى.

د- أداء العمليات Engagement Performance؛ حيث يطلب الالتزام بمعايير العمل الميداني في تنفيذ مهام المراجعة وعملياتها، والمتطلبات القانونية ومعايير الرقابة على الجودة.

ه- الإشراف Monitoring؛ وذلك من ناحية الالتزام بسياسات وإجراءات المعايير الأربعة السابقة، وتطبيقها بفعالية، ويعتبر ذلك بمثابة عملية مستمرة.

ومن ناحية أخرى ، تنوعت أساليب التحقق من جودة عمليات المراجعة، فاتبعت العديد من الأساليب، أبرزها ما كان يعرف بمراجعة النظير Peer Review ، الذي طبق في الولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك من خلال إلزام مكاتب المراجعة باستخدام مراجعة النظير الذي يمثل مكتب مراجعة زميل ، للحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أداءه. وذلك في إطار التنظيم الذاتي Self-Regulation لمجمع المحاسبين الأمريكي AICPA [Pany (1997)]. والهدف من ذلك هو تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المجمع.

ووفقا لبرنامج مراجعة النظير ، يكون التركيز في كل نوع من أنواع الفحص على نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة الذي يخضع لمراجعة النظير ، ويطلب من فريق مراجعة النظير القيام بتقييم ما إذا كان:

أ- نظام الرقابة على الجودة المطبق من قبل مكتب المراجعة مصمم بشكل كافي.

ب- مكتب المراجعة يلتزم بنظام الرقابة على الجودة.

ج- يلتزم مكتب المراجعة بمتطلبات العضوية كمراجع لدى القسم الخاص بذلك لدى لجنة بورصة الأوراق المالية.

إلا أنه ونتيجة للأزمات التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة ، كما في انهيار Enron وWorldCom، صدر قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة لعام 2002، الذي أنهى مرحلة التنظيم الذاتي لأعضاء مكاتب المراجعة ، وأنشأ قانون Sarbanes-Oxley Act (2002) هيئة المراقبة والمحاسبة للشركات العامة Public Company Accounting and Oversight Board (PCAOB)، And Lennox (2005). وقد حلت هيئة الرقابة PCAOB، محل هيئة الرقابة العامة POB، التي كانت المسئولة السابقة عن الإشراف على كفاءة التنظيم الذاتي وفقاً لمتطلبات مجمع المحاسبين القانونيين AICPA [(Hilary And Lennox (2005)].

ولذلك فإن هذا القانون قد خلق بيئة قانونية أكثر صرامة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وللمراجعين الداخليين والخارجيين وكذلك لمدير إدارة المخاطر Chief Risk Officer (CRO) ، وطالب الإدارة بضرورة أن يتم أخذ المخاطر في الاعتبار عند وضع الاستراتيجية وأن تفصح عن شكل وكيفية رؤيتها لتلك المخاطر (Crouhy, et al., 2006) . كما تطلب القسم (٤٠٩) من هذا القانون الشركات المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية بأن يكون لديها قياس وإدارة نشيطة لمخاطرها التشغيلية ، حيث أن قياس المخاطر التشغيلية يسمح للشركات بتطوير أهداف المعايير الموضوعة لتحليل كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية، بل اعتبر أن وظيفة لجنة المراجعة تعتبر فعالة إذا لم تقوم بتقييم واضح للمخاطر ، والتحديد الدقيق للمشكلات ، وإتباع بعض الأساليب لتتبع وتوضيح المشكلات .

وقد أشارت دراسة (Morrison, 2004) إلي أن هذا القانون سوف يخلق مخاطر تشغيلية جديدة ، حيث أن الفشل التام في تنفيذ متطلبات القانون سوف يؤدي إلي وجود مخاطر تعرض المنشأة للتقاضي ، واحتمالية تعرضها للخسائر الناتجة عن تدهور سمعتها لعدم التزامها بمتطلبات هذا القانون . فالمنشآت التي استجابت لقانون (Sarbanes - Oxley) من خلال تنفيذ أو تحسين نظم إدارة المخاطر فيها يمكنها مواجهة المشكلات وقياسها والعمل علي حلها . وعليه وبناءاً علي هذا القانون فإنه يجب علي الشركات المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية الالتزام بعدد من الأمور منها : (Royner, 2003)

- يجب علي المدير التنفيذي ، والمدير المالي للمنشأة أن يصادقا أو يشهدا علي دقة وشمولية التقارير المالية.
- الإفصاح عن العمليات والصفقات التي تتم خارج الميزانية .
- تقديم دليل علي أن العمليات الضرورية قد تم تسجيلها في حساباتها المناسبة دون أي تضليل .
- تقرير الرقابة الداخلية ، التقرير السنوي الداخلي ، يجب أن يثبتا مسئوليات الإدارة عن كفاءة هيكلية الرقابة الداخلية وإجراءات التقرير المالي ، وتقديم التقييم الملائم لهم .
- تبني ميثاق Code للأخلاق من قبل رئيس الموظفين الماليين في إقرارات التقارير السنوية المفصح عنها.
- إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية في حالة عدم وجودها .
- ضرورة وجود لجنة مراجعة بالمنشأة ويعتبر ذلك إلزامي ، وأن يكون لها رقابة أكبر علي علاقة المنشأة بالمراجع الخارجي ، تشمل عملية التعاقد معه ، أو إنهاء العقد وتحديد الأتعاب ، والموافقة المسبقة علي الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، والأشراف علي عملية المراجعة .
- يجب أن تدعم لجنة المراجعة في المنشأة استقلالية المراجع .
- يجب أن تضم لجنة المراجعة عضواً علي الأقل لديه الخبرة بالأمور المالية .
- أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء المستقلين .

كما تطلب القسم (٤٠٤) من قانون Sarbanes - Oxley من الشركات التي يتم تسجيله من قبل هيئة الأوراق المالية SEC تقديم تقرير عن الرقابة الداخلية يتضمن :

- وضع أو حالة مسئوليات الإدارة عن تكوين والاحتفاظ بهيكلية مناسبة للرقابة الداخلية والإجراءات الخاصة بالتقرير المالي .
- تقييم فعالية هيكلية وإجراءات الرقابة الداخلية علي التقرير المالي .

وتعمل معايير الرقابة على جودة الأداء المهني لتعزيز جودة المراجعة ، من خلال إلزام مكاتب المراجعة بتصميم وتنفيذ نظام وسياسات الرقابة على الجودة ، فهي تعمل لتقديم ضمان يساهم في التأكيد على الالتزام بمعايير المراجعة المهنية ، ولذلك من المتوقع أن تساهم في تقليل ممارسات المراجعة غير المنظمة، وآثارها على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. فمن خلال تأكيدها على وضع سياسات فعالة حول التعيين والتوظيف والالتزام بالمتطلبات المهنية للاستقلالية ، تساهم في تقديم ضمان حول كفاءة الأفراد الأدنى

مستوى في فريق عمل المراجعة ، حيث قد تتركز معظم الممارسات غير المنظمة للمراجعة ، كما أن التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية ، يعتبر ضمانا إضافيا لتقديم ممارسات مراجعة تتفق مع المستوى النمطي لممارسة العمل المهني.

وقد أظهرت الدراسات البحثية ، أهمية الدور الذي تلعبه معايير الرقابة على جودة الأداء المهني، في تقليل مظاهر حدوث السلوك المخفض لجودة الأداء المهني. فقد توصلت دراسة **Malone and Roberts (1996)** ، إلى أن المراجعين يدركون وجود ارتباط سلبي بين قوة نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة وإجراءات الفحص وقوة العقوبات التي يفرضها مكتب المراجعة للقيام بالأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني ، وبين حدوث سلوك جودة المراجعة المخفضة. وتوصلت إلى أنه يجب على مكاتب المراجعة أن تقيم إجراءات الرقابة التي تضعها وإجراءات الفحص على تنفيذ برنامج المراجعة ، وتحسن من فهم المراجعين للإجراءات والعقوبات المتخذة. إلى أنه وعلى الرغم من الدور المتوقع أن تلعبه محددات جودة الأداء المهني ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني ، في الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة ، أو تقليل مخاطر المراجعة الناتجة عنها ، فإن هناك العديد من القيود التي يجب أخذها بعين الاعتبار. فقد أشار **Willett and Page (1996)**، إلى أن مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز ، يطلب أن يتم فحص العمل المؤدى من قبل كل عضو في فريق المراجعة ، من قبل شخص أو أكثر في المستوى الأعلى **Senior** في مكتب المراجعة. لضمان أن العمل تم أداؤه بشكل كافي ، ولإثبات أن النتائج التي تم الحصول عليها تؤيد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال المراجعة، وأن العمل الذي يؤدى في معظمه من قبل الأعضاء في المستوى الأدنى للفريق ، يجب أن يخضع للإشراف والفحص، وأن مثل هؤلاء الأعضاء يجب أن يتم تقييمهم. إلا أنه قليلا من الحالات إذا وجدت التي لقيت فيها المراجعة غير المنظمة الاهتمام من قبل الجمهور ، وإذا تم اكتشافها من المحتمل أن يتعامل مكتب المراجعة معها بشكل داخلي أكثر مما يتعامل معها على أنها تعاني من مشاكل عديدة . وأن الدراسة الميدانية التي قاما بها ، لم تكتشف أية حالة حيث تكون المراجعة غير المنظمة التي تمت من قبل الفريق قد تم التقرير عنها إلى قسم قواعد السلوك المهني **Professional Conduct** لدى معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز **ICAEW**. وأخيرا ، تتمثل الأبعاد المتعددة للمشكلة الحقيقية ، في مدى إدراك المراجعين لمخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة، فيناقش

Herrbach (2005)، أن نتائج العديد من الدراسات تبين أنه يبدو أن المراجعين يثقون بأنه ليس لسلوكهم تأثير جوهري على جودة المراجعة ، حيث يعتمدون فقط المظاهر غير المادية لمهمة المراجعة. واعتبر (Lee (2002, P330، أنه "حتى عندما يقوم فريق المراجعة الأقل مستوى بممارسات المراجعة غير المنظمة، من خلال تقليل الجودة بشكل مستتر Surreptitiously، فإنهم يتجهون نحو الحدود القصوى لأفعالهم للمجالات غير المادية للحسابات".

وهذا قد يؤدي إلى مخالفة منهجية المراجعة السائدة. ويضاف إلى ما سبق ، أنه يبدو المراجعة غير المنظمة غير مفهومة بدون الأخذ بالحسبان البيئة التنظيمية التي تنشأ فيها ، و وفقا لــ (McNair (1991 ، فإن مظاهر السلوك الذي يخفض جودة المراجعة تعتبر مهمة من حيث أنها تعكس التناقضات الأعمق المتأصلة إلى نشاط المراجعة ، فيجب على فريق المراجعة أن يحل مشكلات التكلفة والجودة، التي تنشأ من القيود التنافسية والمهنية التي تواجه مكاتب المراجعة . وتعكس هذه المشكلة التفاعل بين "المراجعة كعملية مهنية Craft of Auditing" (ضمان الجودة لحماية المصلحة العامة)، و"المراجعة كمهنة تجارية Business of Auditing" (تعظيم الربحية)، التي تحدد خصائص مكاتب المراجعة تنظيميا (Herrbach (2005.

وأخيراً ترى الباحثة أن سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة والصادرة من المعايير والإصدارات المهنية تساهم في الحد من ممارسة المراجعة غير المنتظمة حيث يوجد أثر لسياسات ولإجراءات الرقابة على الجودة في الالتزام بما يلي :

- التزام المراجعين بسياسات وإجراءات الاستقلال .
- وجود إطار لدى المكتب لتخصيص الأفراد من حيث المؤهلات والمهارات الإدراية .
- جدولة الأعمال لتحديد الاحتياجات الخاصة بكل مهمة .
- وجود مشرفين مسئولين عن توزيع المهام على المراجعين .
- التوجيه والرقابة على أعمال المساعدين .
- مراجعة قواعد تعيين المراجعين بالمكتب .
- وجود برامج تدريب إلزامية بالمكتب .
- ربط عمليات الترقيات في المكتب بجودة الأداء .
- الفحص المستمر لتطبيق معايير رقابة الجودة على الأداء المهني للمراجع .

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية ونتائج اختبار الفروض

يتناول هذا المبحث الجانب الميداني للبحث وكذلك اختبارات الفروض المحددة للبحث للوصول إلى اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من خلال تحديد عينة الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والإحصاءات الو صفية للمتغيرات الخاضعة للدراسة الميدانية كما تم تحليل البيانات واختبار فروض البحث التي حددت مسبقا للوصول إلى نتائج البحث وذلك من خلال :

أولا : عينة الدراسة ومصادر الحصول عليها :

تتكون العينة من ٤٠ من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم و ٤٠ من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم و ٣٠ من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ، تم اختيارهم باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة ، ويعرض جدول رقم (١) توزيع العينة ، وكانت نسبة الاستجابة الكلية ٨٠,٩١%

جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة

فئات الدراسة	الاستقصاءات الموزعة	الاستقصاءات الصحيحة	
	العدد	العدد	النسبة %
مكاتب المراجعة صغيرة الحجم	٤٠	٣٢	٨٠
مكاتب المراجعة متوسطة الحجم	٤٠	٣٦	٩٠
مكاتب المراجعة كبيرة الحجم	٣٠	٢١	٧٠
الإجمالي	١١٠	٨٩	٨٠,٩١

ثانيا : الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات (أدوات التحليل):

إعتمدت الباحثة على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة بيانات استمارة الاستقصاء وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة :

- **الإحصاءات الوصفية .**

١- حساب معاملي الثبات والصدق:

تم حساب معامل الثبات((Aplha) لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الإعتمادية) وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية فى تعميم النتائج وكذلك تم حساب معامل الصدق .

٢- معامل الاقتران:

استخدام هذا الأسلوب فى تحديد مدى العلاقة بين آراء فئات الدراسة حول عناصر الاستقصاء .

٣- معامل الارتباط لسبيرمان :

استخدام معامل ارتباط سبيرمان فى تحديدا لعلاقة بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

٤- تحليل التباين ANOVA

وذلك لاختبار وجود فرق معنوي بين متوسط آراء فئات الدراسة حول متغيرات الدراسة.

٥- معاملي الثبات والصدق:

تم حساب معامل الثبات لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية) وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج العينة فى تعميم النتائج .

ويتضح من الجدول رقم (2) أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة حيث تضمنت قائمة الاستقصاء على ستة أسئلة وكل سؤال تضمن مجموعة من العناصر ، وتم حساب معاملي الثبات والصدق للأسئلة التي أخذت شكل ليكرت وتكونت من أكثر من عنصر أي السؤالين الثاني والرابع وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (0.719) لسؤال الرابع ، محددات مخاطر المراجعة غير المنظمة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات " و(0.855) للسؤال الثاني" المبررات والدواعي من قبل المراجعين فى انتهاج المراجعة غير المنظمة " وحيث أن قيمة معامل الصدق تساوى الجذر التربيعى لمعامل الثبات ، فإن قيم معامل الصدق تتراوح بين (0.848) للسؤال الرابع و (0.925) للسؤال الثاني .

وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها فى تعميم النتائج .

جدول رقم (2)

معاملي الثبات والصدق

السؤال	البيان	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق
الثاني	المبررات والدواعي من قبل المراجعين فى انتهاج المراجعة غير المنظمة .	0.855	0.925
الرابع	محددات مخاطر المراجعة غير المنظمة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات	0.719	0.848

اختبارات الفروض:

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالى:

الفرض الرئيسي:

" لا تؤثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات"

ولدراسة المتغيرات المتعلقة بممارسات المراجعة غير المنظمة وأثرها على جـودة الأداء المهني قامت الباحثة باختبار تطبيق الانحدار اللوجستيى بمتغير تابع آخـر " جـودة الأداء المهني للمراجع " :

أ – المتغيرات المستقلة وهى مسببات لـــ "ممارسة المراجعة غير المنظمة"

- ضغوط الوقت x_1
- الضغوط التجارية x_2
- حجم المكتب x_3
- ارتباط المكتب المحلى بمكتب عالمي x_4
- طول فترة ارتباط المكتب بالعميل x_5
- المنافسة x_6
- مخاطر التقاضي x_7

ب – المتغير التابع(جودة الأداء المهني للمراجع (y_2) :

ويأخذ القيمة 1 إذا كانت الجودة مقبولة ويأخذ القيمة 0 إذا كانت الجودة غير مقبولة ولاختبار هذا الفرض تم تقدير نموذج الانحدار اللوجستى المتدرج للمتغير التابع (جودة الأداء المهني للمراجع) على المتغيرات المستقلة، يعرض جدول رقم (5) نموذج الانحدار المقدر، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار ككل حيث أن قيمة ($\chi2$ (49.270= وهى معنوية عند مستوى معنوية 5% حيث أن قيمة .Sig أقل من مستوى المعنوية، ويتضح معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت من خلال $\chi2$ Wald عند مستوى معنوية 5% حيث أن قيمة .Sig أقل من مستوى المعنوية، كما يتضح من الجدول أن أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر فى المتغير التابع حسب ترتيب دخولها فى النموذج هي:

- **طول فترة ارتباط المكتب بالعميل**
- **الضغوط التجارية**
- **ضغوط الوقت**
- **حجم المكتب**

وتفسر 42.5% من التغيرات التي تحدث فى المتغير التابع (جودة الأداء المهني للمراجع)

جدول رقم (5)

نموذج الانحدار اللوجستى المتدرج

المتغيرات المستقلة	$\chi2$ (.000)	معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald كا تربيع	Sig.	المعنوية
x5	49.270 (.000)	0.425	2.383	1.127	4.473	.034	معنوي
x2			-5.396	1.425	14.332	.000	معنوي
x1			-2.600	.894	8.465	.004	معنوي
x3			1.765	.914	3.727	.054	معنوي
Constant			18.945	5.119	13.697	.000	معنوي

و تبين مصفوفة التصنيف أن دقة النموذج الكلية (88.8%).

مصفوفة التصنيف للنموذج

بيان	القيمة المتنبأ بها		القيمة الصحيحة
	0	1	
المتغير التابع= 0	15	8	65.2
المتغير التابع=1	2	64	97.0
دقة النموذج ككل			88.8

وعلى ذلك تؤكد النتائج أن المتغيرات x4,x6,x7 ودرجة تأثيرها باعتبارها أهم العوامل التي تؤثر وتسبب المخاطر المراجعة غير المنظمة قليلة بالنسبة للمتغيرات x1,x2,x3,x5 والتي وصلت درجة تأثيرها ٨٨,٨% .

وبهذا يتضح للباحثة عدم معنوية الفرض الرئيسي وصحة الفرض البديل، والذي ينص على أنه يوجد تأثير لمخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات.

اختبارات الفروض الفرعية لمدى صحة إثبات الفرض الرئيسي الآتي:

الفرض الأول:

تؤدى الضغوط التجارية وضغوط موازنة الوقت إلى تعظيم الآثار السلبية لممارسات المراجعة غير المنظمة

يعرض جدول (٤) معامل الارتباط لسبيرمان ما بين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات وضغوط موازنة الوقت ويتضح من الجدول ارتفاع قيمة معامل الارتباط بين العناصر " هل تعتقد أن تخفيض إجراءات المراجعة إذا لم يكن الوقت المخصص لمهمة المراجعة كافيا ، يعتبر إجراء منطقي ومعقول " وبين المتوسط العام لآراء عينة الدراسة حول جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات حيث أن قيمة معامل الارتباط (0.667) ومعنوي عند مستوى معنوية 1% مما يدل على وجود علاقة قوية عكسية بين آراء فئات الدراسة حول العنصر وبين المتوسط العام لأراء عينة الدراسة حول جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، كما يتضح من الجدول وجود علاقة متوسطة بين العناصر " هل يعتبر الوقت المخصص لعملية المراجعة كافيا للقيام بالمهمة بالشكل المرضى ، هل يؤثر وجود

علاقة تجارية بين المراجع أو أحد أعضاء فريق المراجعة والعميل على تحديد الوقت المخصص للقيام بعملية المراجعة ، هل تعتقد أن فشل عملية المراجعة يرجع إلى السلوك غير المهني للمدير ولشريك المراجعة معا) وجميع الإشارات سالبة (علاقة عكسية) مما يدل على أن يؤدى الضغوط التجارية وضغوط موازنة الوقت إلى تعظيم الآثار السلبية لممارسات المراجعة غير المنظمة من خلال تقليل جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات .

ما سبق يتضح صحة الفرض الأول:

"تؤدى الضغوط التجارية وضغوط موازنة الوقت إلى تعظيم الآثار السلبية لممارسات المراجعة غير "

جدول رقم (4)

معامل الارتباط لسبيرمان بين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات وبين الضغوط التجارية وضغوط موازنة الوقت

الخصائص	معامل الارتباط (Sig)
هل يعتبر الوقت المخصص لعملية المراجعة كافيا للقيام بالمهنة بالشكل المرضى	-0.592
هل يؤثر وجود علاقة تجارية بين المراجع أو احد أعضاء فريق المراجعة على تحديد الوقت المخصص للقيام بعملية المراجعة .	-0.473 (0.000)
عندما يزداد ضغط الوقت ، هل يتم استخدام الوقت الحالي لإكمال مهمة المراجعة	-0.198 (0.158)
عندما يزداد ضغط الوقت و هل يتم التركيز فقط على المجالات التي لا تكون جوهرية التي تتطلب جهد ووقت كبير .	-0.233 (0.098)
هل يتم الاستغناء عن بعض إجراءات المراجعة إذا كان هناك اعتقاد بأنه تم التوصل إلى اكتشاف خلل جوهري لدى العميل.	0.274- (0.006)
هل تعتقد أن فشل عملية المراجعة يرجع إلى السلوك غير المهني للمدير ولشريك المراجعة معا	-0.443 (0.000)
هل يقوم رئيس فريق المراجعة بإضافة وقت إضافي إذا لم يكن الوقت المخصص للمهمة كافيا عند القيام بها .	0.347- (0.001)
هل تعتقد أن تخفيض إجراءات المراجعة إذا لم يكن الوقت المخصص لمهمة المراجعة كافيا يعتبر إجراء منطقي ومعقول .	-0.667 (0.00)

الفرض الثاني :

" توجد علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات المراجعة غير المنظمة"

اختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول المبررات والدواعي من قبل المراجعين فى انتهاج المراجعة غير المنظمة حسب حجم مكتب المراجعة (صغيرة – متوسطة – كبيرة) يعرض جدول رقم (5)

اختبار التباين لأراء فئات الدراسة حول المبررات والدواعي حسب حجم مكتب المراجعة ، يتضح من الجدول معنوية الفرق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول معظم المبررات والدواعي عند مستوى معنوية 1% ، 5% حيث أن قيم P-Value أقل من مستوى المعنوية ، مما يدل على وجود اختلاف بين آراء فئات الدراسة حول المبررات والدواعي من قبل المراجعين فى انتهاج ممارسات المراجعة غير المنظمة .

جدول رقم (5)

نتائج اختبار تحليل التباين حجم مكتب المراجعة

المبررات والدواعي		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى المعنوية
أن عدم إكمال خطوات المراجعة أمر ضروري وجوهري	Between Group Within Groups Total	4.892 53.827 58.719	2 86 88	2.446 626	3.908	024
قيود موازنة الوقت	Between Group Within Groups Total	7.741 53.810 61.551	2 86 88	3.871 626	6.186	003
قيود مفروضة من قبل العميل	Between Group Within Groups Total	4.892 29.827 34.719	2 86 88	2.446 347	7.052	001
الإشراف غير الكافي	Between Group Within Groups Total	6.272 34.290 40.562	2 86 88	3.136 399	7.865	001
وجود مخاطر منخفضة للأخطاء المادية .	Between Group Within Groups Total	15.188 20.452 35.640	2 86 88	7.594 238	31.932	000
قبول تفسيرات العميل	Between Group Within Groups	30.458 32.643	2 86	15.229 380	40.122	000

الضعيفة	Total	63.101	88			
تخفيض تفسيرات العميل ليصبح أقل من المعقول بشكل طبيعي	Between Group Within Groups Total	13.141 17.084 30.225	2 68 88	6.570 199	33.076	000
الفشل فى الوصول إلى البنود التي تكون موضع شك	Between Group Within Groups Total	901 28.290 29.191	2 86 88	450 329	1.369	260
رفض البحث عن البنود الملائمة من العينة.	Between Group Within Groups Total	26.302 45.294 71.596	2 86 88	13.151 527	24.970	000
فحص سطحي للوثائق ومستندات العميل .	Between Group Within Groups Total	4.460 28.596 33.056	2 86 88	2.230 333	6.707	002

ويعرض الجدول رقم (٦) معامل الارتباط حول المراجعة غير المنظمة وعلاقتها بحجم مكاتب المراجعة (صغيرة – متوسطة – كبيرة) ، ويتضح من الجدول وجود علاقة ارتباط عكسية بين معظم العناصر وبين حجم المراجعة ، فعلى سبيل المثال توجد علاقة قوية عكسية بين العناصر " زيادة مخاطر الاحتيال والتلاعب " وبين حجم مكتب المراجعة حيث يبلغ معامل الارتباط (0.887-) فزيادة حجم المكتب تؤدى إلى تقليل مخاطر الاحتيال والتلاعب .

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني وصحة الفرض البديل :

" توجد علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات المراجعة غير المنتظمة "

جدول رقم (6)

معامل الارتباط لسبيرمان بين المراجعة غير المنظمة وحجم مكاتب المراجعة

العناصر	معامل الارتباط (Sig)
أسباب جعل المراجعة غير المنظمة سلوك مختل وظيفيا	
عدم تجميع أدلة كافية	-0.348 (0.001)
إهمال أو الاستخفاف بخطوات برامج المراجعة	-0.570 (0.000)
عدم إكمال برامج المراجعة	-0.479 (0.000)
التقليل من الوقت الفعلي	-0.382 (0.000)
ضغوط الموازنة	-0.615 (0.000)
الاعتبارات التي في ظلها تمثل علاقة المراجعة غير المنظمة بمخاطر الاكتشاف	
اكتشاف التحريفات المادية والغش	-0.547 (0.000)
زيادة مخاطر الاحتيال والتلاعب	-0.887 (0.000)
تخفيض المستوى المقيم من مخاطر المراجعة	0.453 (0.000)
تخفيض مخاطر الاكتشاف من خلال تعديل طبيعة وتوقيت ومدة الإجراءات الأساسية المخططة	0.329 (0.000)
تؤدي المراجعة غير المنظمة إلي تعظيم مخاطر المراجعة من خلال المكونات	
زيادة الإجراءات المخططة زائدة عن مستوى المخاطر	0.552 (0.000)
الاعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية بشكل خاطئ	-0.382 (0.000)
قصور حقيقي فى الوقت مثل القيام بمهمة الارتباط	-0.289 (0.006)

الفرض الثالث :

" يؤدى ارتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي إلى تقليل ممارسات المراجعة غير المنظمة "

يعرض جدول رقم (7) معامل الاقتران لأراء فئات الدراسة حول ما إذا كان يؤدى ارتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي إلى تقليل مخاطر المراجعة غير المنظمة حسب حجم مكاتب المراجعة (صغيرة – متوسطة – كبيرة) ، ويتضح من الجدول عدم وجود علاقة بين أراء الفئات الثلاثة حيث من الجدول انخفاض قيم معامل الاقتران وعدم معنوياتها عند مستوى معنوية 5% مما يؤكد عدم وجود فروق معنوية بين أراء فئات الدراسة حول ما إذا كان يؤدى ارتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي إلى تقليل ممارسات المراجعة غير المنظمة .

مما سبق يتضح صحة الفرض الثالث :

" يؤدى ارتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي إلى تقليل ممارسات المراجعة غير المنظمة "

جدول رقم (7)
معامل الاقتران

العناصر	معامل الاقتران (Sig)
هل هناك تدخل او شروط يفرضها مكتب المراجعة الخارجية حول العلاقة غير المهنية بينك وبين العميل	0.084 (0.728)
هل يقوم مكتب المراجعة الخارجية بمراجعة موازين الوقت التي تخصصها لمهام المراجعة	0.067 (0.819)
هل يقوم مكتب المراجعة الخارجي بإعادة فحص بعض مهام المراجعة	0.204 (0.154)
هل يفرض مكتب المراجعة الخارجي شروط معينه لتحديد ارتباط بالعملاء الحاليين أو عند اتخاذك قرار بقبول مهمة لعمل جديد	0.162 (0.300)

الفرض الرابع :

" يؤدى الأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني إلى التقليل من ممارسات المراجعة غير المنظمة "

يعرض جدول رقم (8) معامل الاقتران لأراء فئات الدراسة حول مقترحات القضاء على المراجعة غير المنظمة وزيادة الأداء المهني ، ويتضح من الجدول عدم وجود علاقة بين آراء الفئات الثلاثة حيث يتضح من الجدول انخفاض قيم معامل الاقتران وعدم معنوياتها عند مستوى معنوية 5% ، مما يؤكد عدم وجود فروق معنوية بين أراء فئات الدراسة حول مقترحات القضاء على المراجعة غير المنظمة وزيادة جودة الأداء المهني أي يوجد اتفاق بين فئات الدراسة حول تلك المقترحات ، مما يؤدى الى التقليل من مخاطر المراجعة غير المنظمة .

مما سبق يتضح صحة الفرض الرابع :

" يؤدى الأخذ بمعيار الرقابة على جودة الأداء المهني الى التقليل من ممارسات المراجعة غير المنظمة "

جدول رقم (8)

الجدول التكراري المزدوج ومعامل الاقتران حسب حجم مكاتب المراجعة

العناصر	معامل الاقتران(Sig)
أتباع برامج للرقابة على جودة الأداء المهني	0.231 (0.082)
إذا كان هناك برامج للرقابة على جودة الأداء المهني هل يتم تطويره.	0.171 (0.264)
هل يتم وضع سياسات معينه لقبول عملاء جدد واستمرارية العلاقة مع عملاء قدامى .	0.190 (0.188)
هل تعتقد أن وضع سياسات قوية وقاسية للتعيين والتـدريب يؤثر على كفاءة أداء مهمة المراجعة .	0.202 (0.112)
هل يطلب العميل تقديم توصيات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية	0.172 (0.259)

أولاً : نتائج البحث

هدف هذا البحث إلي دراسة أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة علي جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من خلال ثلاث مباحث ٠

تناول المبحث الأول: طبيعة ومحددات ممارسات المراجعة غير المنظمة ومخاطرها من خلال دراسة كل من مفهوم ا لمراجعة غير المنظمة ، الضغوط التي تؤدي إلي المراجعة غير المنظمة ، المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفيا ، ومحددات مخاطر المراجعة غير المنظمة في إطار ممارسة المراجعة غير المنظمة .

وناقش المبحث الثاني: محددات جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة حيث تم تناول طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني ، ومحددات جودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجع غير المنظمة ، طبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ودور الرقابة علي جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر المراجعة غير المنظمة ٠

وتناول المبحث الثالث: تحديد عينة الدراسة وأدوات التحليل واختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج حيث أظهرت النتائج أنه لا علاقة بين حجم مكتب المراجعة ومخاطر المراجعة غير المنظمة وأنه توجد علاقة طردية بين ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي حيث يؤدي ذلك إلي تقليل مخاطر المراجعة غير المنظمة كما أكدت الدراسة الميدانية علي ضرورة تطبيق معايير الرقابة علي جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات للتقليل من السلوك المختل وظيفيا للمراجع ٠

وخلصت الباحثة إلى ما يلي :

- تعد المراجعة غير المنظمة احد نتائج الضغوط المتزايدة سواء من جانب ضغوط المنافسة او الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت هذا فضلا عن الضغوط التكاليفية .
- تعتبر المراجعة غير المنظمة شكلا من أشكال السلوك المختل وظيفيا للمراجع والذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعين

- تؤدى ممارسات المراجعة غير المنظمة عند إتباعها من فريق المراجعة إلى أضرار تلحق بمستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة إتخاذهم قرارات تعتمد على رأى المراجع ، لذلك تعد المراجعة غير المنظمة أمر غير واجب الإتباع وسلوك وتصرف غير مقبول من فريق المراجعة .
- تم التوصل إلي محددين رئيسين لجودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة وهما حجم مكتب المراجعة وارتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي .
- أكدت الدراسات الميدانية من خلال معاملات الثبات والصدق أن هناك مبررات ودواعي من قبل المراجعين فى انتهاج المراجعة غير المنظمة بنسبة ٨٥,٥% ، ٩٢,٥% ، كما أثبتت الدراسة أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة ٥٩% من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر المراجعة غير المنظمة وان ضغوط موازنة الوقت تساهم بنسبة ٦٦,٧% فى تقليل جودة الأداء المهني ، وانتهت الدراسة إلى أن ارتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني يساهمان بنسبة ٦٧% ، ٨٢% فى تقليل ممارسات المراجعة غير المنظمة .

ثانيا : التوصيات :

تتمثل أهم توصيات البحث فى النقاط التالية :

- ضرورة إتباع مكاتب المراجعة لقواعد وآداب الممارسة المهنية والجوانب الأخلاقية وعدم تطبيق المراجعة غير المنظمة كأسلوب لمراجعة وفحص للحسابات .
- الاهتمام بدراسة وتحليل قضايا الإدانة المرفوعة ضد أعضاء المهنة والأحكام الصادرة بشأنها والعمل على تفاديها وذلك من قبل المنظمات والجهات المهنية المختصة .
- الإسراع فى إصدار قانون تطوير المهنة فى مصر لما يتضمنه من قواعد ترقى بالمهنة الى المستوى المرغوب وتتصف بجودة الأداء المهني مع ضرورة توافر كيان قانون له سلطة الالتزام المهني يأتمر أعضاؤه بأوامره وتعليماته .
- تدعيم أسلوب التفتيش على أعمال المراجعين من قبل المساهمين وتوعيتهم به وتأكيد ما جاء بنص المـــادة(١٥٨) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ .
- تحديد المخالفات التي يجب ان لا يتبعها المراجعين والجزاءات التى توقع على من يرتكب هذه المخالفات مع عدم التهاون فى تطبيق هذه الجزاءات .

أهم مجالات البحث المقترحة :

يعد البحث بمثابة دعوة فكرية مفتوحة بضرورة إجراء المزيد من البحوث المتعلقة بالآثار السلبية للمراجعة غير المنظمة فى المجالات التالية :

١ – محددات جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات في إطار ممارسات المراجعة غير المنظمة

٢– دراسة العلاقة بين تطبيق معايير الرقابة على جودة الأداء المهني وممارسات المراجعة غير المنظمة

٣ – دراسة العلاقة بين ممارسات المراجعة غير المنظمة ومنظومة مخاطر المراجعة

مراجع البحث

أولا : المراجع باللغة العربية :

١) د. محمد عبد الله مجاهد، "العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، ١٩٩٩ ، ص ص٤٥-٩٣.

ثانيا : المراجع باللغة الانجليزية :

A- Books :

1) Armstrong, P., 1994., "**Corporate Control in Large British Companies: The Intersection of Management Accounting and Industrial Relations in Postwar Britain**", n Hopwood, A. & Miller, P. (eds), Accounting as Social and Institutional Practice, Cambridge University Press, Cambridge, PP 190 – 210.
2) Pany, K., and, Whittington, R., 1997, **"Auditing",** (2nd; USA, The McGraw-Hill Companies, Inc.).

B- Periodicals :

3) Alderman, C., and Deitrick, J., 1982, "Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: a Replication and Extension", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, (Vol. 1 No. 2), PP 54-68.
4) Anderson, J., et al. 1994, "Perceived Effects of Gender, Family Structure, and Physical Appearance on Career Progression in Public Accounting: A Research Note", **Accounting, Organizations and Society**, (Vol. 19), PP 483-491.
5) Becker, C., et al. 1998, "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", **Contemporary Accounting Research**, (Vol. 15, No. 1), PP 1-24.
6) Ben Zur, H., and Breznitz, S., 1981, "The Effect of Time Pressure on Risky Choice Behavior", **Acta Psycholoica**, (Vol. 40), PP 89-104.
7) Collins, K., 1993, "Stress and Departures from the Public Accounting Profession: A Study of Gender Differences", **Accounting Horizons**, (Vol.7), PP 29-38.

8) Cook, E., and Kelley, T., 1988, "Auditor Stress and Time Budgets", **The CPA Journal**, (July), PP 83-6.
9) Coram, P., et al. 2003, "A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality among Australian Auditors", **Australian Accounting Review**, (Vol. 13, No.1), PP 38-44.
10) Coram, P., et al. 2004a, "The Effects of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, (Vol. 23, No.2), PP 159-167.
11) Coram , P., Ng, J., and D. Woodliff, A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors, **Australian Accounting Review**, 13(1) : 2003, PP. 38-44 .
12) Davidson, R., and Neu, D., 1993, "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality", **Contemporary Accounting Research**, (Vol. 9, No. 2), PP 479-488.
13) DeAngelo, L., 1981, "Auditor Size and Audit Quality, **Journal of Accounting and Economics**, (Vol. 3, No. 3), PP 11-14.
14) DeZoort, T., 1998, "Time Pressure Research in Auditing: Implications for Practice", **The Auditor's Report**, (Vol. 22, No. 1), PP 11-14.
15) Donnelly, D., et al. 2003, "Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics", **Behavioral Research in Accounting**, (Vol. 15), PP 87-110.
16) Eaton, T., and Giacomino, D., 2001, "An Examination of Personal Values: Differences Between Accounting Students and Managers and Differences Between Genders", **Teaching Business Ethics**, (Vol. 5), PP 213-229.
17) Elliott, R., 2002, "Twenty-first Century Assurance", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (March), PP 139-146.
18) Epstein, M., and Geiger, M., 1994. "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap", **Journal of Accountancy**, (January), PP 60-64.
19) Estes, R., and Reames, R,. 1988, "Effects of Personal Characteristics on Materiality Decisions: A Multivariate Analysis", **Accounting and Business Research**, (Vol. 18), PP 291-296.
20) Ettredge, M., et al. 2003, "An Empirical Study of Audit Effort Budgeting Dynamics", **Working Paper**, University of Kansas.

21) Fleming, M., 1980, “Budgeting Practices in Large CPA Firms”, **Journal of Accountancy**, (May), PP 55–62.
22) Fogarty, T., 1996, “The Imagery and Reality of Peer Review in the US: Insights from Institutional Theory”, **Accounting, Organizations and Society**, (Vol. 21), PP 243–267.
23) Giacomino, D., and Eaton, T., 2003, “Personal Values of Accounting Alumni: An Empirical Examination of Differences by Gender and Age”, **Journal of Managerial Issues**, (Vol. 15), PP 369-380.
24) Gist, W., and Davidson, R., 1999, “An Exploratory Study of the Influence of Client Factors on Audit Time Budget Gaps”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, (Vol. 18, No. 1), PP 101-116.
25) Glover, S., 1997, “The Influence of Time Pressure and Accountability on Auditor’ Processing of Nondiagonstic Information”, **Journal of Accounting Research**, (Vol. 35, No. 2), PP 213-226.
26) Hermanson, R., et al. 1987, “Enforced Competition in the Accounting Profession: Does it Make Sense?”, **Accounting Horizons**, (Vol. 1, No. 4), PP13-19.
27) Herrbach, O. 2001, “Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract”, **European Accounting Review**, (Vol. 10, No. 4), PP 787-802.
28) Herrbach, O., 2005, “The Art of Compromise? The Individual and Organisational Legitimacy of Irregular Auditing”, **Accounting, Auditing & Accountability**, (Vol. 18 No. 3), PP 390-409.
29) Hilary, G., and Lennox, C., 2005, “The Credibility of Self-Regulation: Evidence from the Accounting Profession’s Peer Review Program”, **Journal of Accounting and Economics**, (Vol. 40), PP 211–229.
30) Hogarth, R., 1991, “A Perspective on Cognitive Research in Accounting”, **The Accounting Review**, (Vol. 66 No. 2), PP 277-90.
31) Humphrey, C., and Moizer, P., 1990, “From Techniques to Ideologies: An Alternative Perspective on the Audit Function”, **Critical Perspectives on Accounting**, (Vol.2), PP 217-238.
32) Jensen, M., and Meckling, W., 1976, “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency costs and Ownership Structure”, **Journal of Accounting and Economics**, (Vol. 3, No.4), P 305-360.

33) Jeppesen, K., 1998, "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", **The European Accounting Review**, (Vol. 7, No. 3), PP 517-539.
34) Johnson, M., 1990, "Age Differences in Decision Making: A Process Methodology for Examining Strategic Information Processing", **Journal of Gerontology**, (Vol. 45), PP 75-78.
35) Kelley, T. and Margheim, L. 1990, "The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior", **Auditing, A Journal of Practice & Theory**, (Vol. 9, No. 2), PP 21 – 41.
36) Kelley, T., and Margheim, R., 1987, "The Effect of Audit Billing Arrangements on Underreporting of Time and Audit Quality Reduction acts", **Advances in Accounting**, (Vol. 5), PP 221--233.
37) Kelley, T., and Seiler, R., 1982, "Auditor Stress and Time Pressure", **The CPA Journal**, (December), PP 24-34.
38) Kelley, T., et al. 2000, "Survey on the Different Effects of Time Deadline Pressure versus Time Budget Pressure on Auditor Behavior", **The Journal of Applied Business Research**, (Vol. 15, No. 4), PP 117-128.
39) Knapp, M., 1991, "Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol. 10, No. 1), PP 35-52.
40) Krishnan, G., 2002, "Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol. 22, No.1), PP 109-126.
41) Lam, S., and Chang, S., 1994, "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, (Vol. 3, No. 1), PP 103-114.
42) Lee, B., 2002, "Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time-Pressured Irregular Auditing–a Contextual Interpretation", **British Accounting Review**, (Vol. 34 No. 4), PP 315-33.
43) Lightner, S., et al. 1982, "The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, (Vol. 2), 1-12.
44) Lightner, S., et al. 1983, "Underreporting Chargeable Time", **Journal of Accountancy**, (January), PP 52-7.

45) MacPherson, S., et al. 2002, "Age, Executive Function, and Social Decision Making: A Dorsolateral Prefrontal Theory of Cognitive Aging", **Psychology and Aging**, (Vol. 17), PP 598-609.
46) Malone, C., and R. Roberts. 1996, "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, (Vol. 15), PP 49-64.
47) Margheim, L., and Pany, K., 1986, "Quality Control, Premature Signoff and Underreporting of Time: Some Empirical Findings", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol. 5, No. 2), PP 50 – 63.
48) McDaniel, l., 1990, "The Effect of Time Pressure and Time Program Structure on Audit Performance", **Journal of Accounting Research**, (Vol. 28), PP 267-285.
49) McNair, C., 1991, "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behaviour", **Accounting, Organizations and Society**, (Vol. 16 No. 7), PP 635-53.
50) Moizer, P., 1997, "Auditor Reputation: the International Empirical Evidence", **International Journal of Auditing**, (Vol. 1 No. 1), PP 61-74.
51) Otley, D., and Pierce, B., 1995, "The control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical study of the Impact of Leadership Style", **Accounting, Organizations and Society**, (Vol. 20, No. 5), PP 405–420.
52) Otley, D., and Pierce, B., 1996, "Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, (Vol. 9 No. 1), PP 31-58.
53) Palmrose, Z., 1988, "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", **The Accounting Review**, (Vol. 64, No.1), PP 55-73.
54) Paul Coram , David Woodliff, The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts , **A Journal of Practice & Theory** 23 (2) : 2005 , PP.159-167.
55) Pierce, B., and Sweeny, B., 2004, "Cost–Quality Conflict in Audit Firms: An Empirical Investigation", **European Accounting Review**, (Vol. 13, No. 3), PP 415–441.
56) Power, M., 1992, "From Common Sense to Expertise: Reflections on the Prehistory of Audit Sampling", **Accounting, Organizations and Society**, (Vol. 17, No.1), PP 37-62.

57) Raghunathan, B., 1991, “Premature Signing-off of Audit Procedures: An Analysis”, **Accounting Horizons**, (Vol. 5 No. 2), PP 71-9.

58) Rebele, J., et al. 1996, “The Relationship of Career Stage to Job Outcomes and Role Stress: A Study of External Auditors”, **Advances in Accounting**, (Vol. 14), PP 241-58.

59) Rich, J., et al. 1997, “The Audit Review Process: A Characterization from the Persuasion Perspective”, **Accounting, Organizations and Society**, (Vol. 22 No. 5), PP 481-505.

60) Shirvington , Linda Michelle , J., M . Ettredge and K. Johnstone., “Auditor Integrity and Independence : Influenced by an Individual’s ethical disposition, Moral courage , culture and relationships”, **Australian Accounting Review** Vol.16, No.1., 2006, P.30 .

61) Shaun M. McNamara , Taylor McLachlan , Dunedin , Time budget pressure and auditor dysfunctional behavior within an occupationsl stress model, **Accountancy Business and the Public Interest** , Vol.7 , No.1 , 2004, P.20 .

62) Simon, D., et al. 1986, “The Market of Audit Services in India: An Empirical Examination”, **International Journal of Accounting**, (Spring), PP 285-295.

63) Simon, D., et al. 1992, “A Comparative Study of the Market for Services in Hong Kong, Malaysia and Singapore”, **International Journal of Accounting**”, (Vol. 27), PP 234-240.

64) Smieliauskas, W., and Smith, L., 1990, “A theory of audit evidence based on audit assertions”, **Contemporary Accounting Research**, (Vol. 6 No. 2), PP 407-26.

65) Teoh, S., and Wong, T., 1993, “Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient”, **The Accounting Review**, (Vol. 68, No. 2), PP 346-366.

66) Waggoner, B., and Cashall, J., 1991, “The Impact of Time Pressure on Auditors' Performance”, **Ohio CPA Journal**, (Vol. 50, No. 1), PP 27--32.

67) Willett, C., and Page, M., 1996, “A survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants”, **British Accounting Review**, Vol. 28 No. 2, pp. 101-20.

68) Willmott, H., et al. 1994, “Barely Afloat: The Industrialization and Self- Regulation of Accounting'. **The Journal of Applied Accounting Research**, (Vol. 2, No.1), PP 8-79.

69) Wooten, T., 2003, "Research About Audit Quality", **CPA Journal**, (January), PP 48-51.

C- Extra :

70) AICPA, 1997, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", Statement on Auditing Standards No. 82. New York, NY: AICPA.

71) AICPA, 2000, "**Statements on quality control standards**", Auditing Standards Board, January.

72) AICPA, 2002, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.

73) AICPA, 2004, "Fraud Detection in a GAAS Audit :Revised Edition", American Institute of Certified Public Accountants.

74) Alan D. Morrison , Sald Business Scholl, University of Oxford and 2020 Governance A B, Stockholm , 2004.

75) Anderson-Gough, F., et al. 1998, "Making Up Accountants: The Organizational and Professional Socialization of Trainee Chartered Accountants, Ashgate, Aldershot.

76) Arruada, B., 2000, "Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation", **Working Paper**, University Pompeu Fabra.

77) Ashbaugh, H., and Warfield, T., 2003, "Audit as a Corporate Governance Mechanism: Evidence from the German Market", **Working Paper**, University of Wisconsin-Madison.

78) Carpenter, T., 2005, "Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99", **Working Paper**, University of Georgia.

79) Coram, P., et al. 2000, "The Effects of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance", **Working paper**, University of Western Australia.

80) Coram, P., et al. 2004b, "The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts", **Working Paper**, The University of Melbourne.

81) Dang, L., 2004, "Assessing Actual Audit Quality" PH.D Thesis Submitted to the Faculty Of Drexel University.

82) Fan, P and Wong, T., 2001, "Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence From East Asia, **Working Paper**, The Hong Kong University of Science and Technology.

83) Hanlon, G., 1994, **The Commercialization of Accountancy: Flexible Accumulation and the Transformation of the Service Class**, (Basing stoke: Macmillan).
84) Hans Blokdijk, Fred Drieenhuizen , Determinants of the Mix of Audit Procedures : Key Factors that Cause Auditors to Change What They Do, ***Working Paper*** , Bentley College, 2007 , P. 50 .
85) Hopwood, A., 1973, **An Accounting System and Managerial Behavior**, (Saxon House).
86) ICAA, 1995, The Institute of Chartered Accountants in Australia, **Quality Control For Audit Work**, the Australian Accounting Research Foundation.
87) IFA, 2004, **Handbook of International Auditing, Assurance**, and Ethics Pronouncements.
88) ISA (330), "The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks", in Handbook of International Auditing, 2004, IFA.
89) ISA, (200), "Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements", in Handbook of International Auditing, 2004, IFA.
90) ISA, (240), "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements", in Handbook of International Auditing, 2004, IFA.
91) ISA, (320), "Audit Materiality", in Handbook of International Auditing, 2004, IFA.
92) ISA, (400), "International Standard on Auditing (ISA) 400, "Risk Assessment and Internal, Control"**,** In Handbook of International Auditing, 2004, IFA.
93) ISA, (500), "Audit Evidence", in Handbook of International Auditing, 2004, IFA.
94) ISA, (530), "Audit Sampling and Other Selective Testing Procedures", in Handbook of International Auditing, 2004, IFA.
95) Lee, B., 1997, "Between Research and Rumour: Paradigm-Like Influences and an Academic Investigation's Misrepresentation of Accounting Phenomena", **Working Paper**.
96) Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2003, "Professionalism is Primary", Remarks delivered by Douglas R. Carmichael at **AICPA National Conference**, Washington DC, December 12: PCAOB.
97) Public Oversight Board, 2000, **The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations. Stamford,** CT: Public Oversight Board.

98) Radtke, R., and Tervo, W., 2005, "An Examination of Factors Associated with Dysfunctional Audit Behavior", **An International Meeting of the American Accounting Association**, 2005 Annual Meeting, August 7-10, 2005, San Francisco, California.

99) Rhode, J. 1978, "Survey on the Influence of Selected Aspects of the Auditor's Work Environment on the Professional Performance of Certified Public Accountants", The Independent Auditor's Work Environment: A Survey, AICPA, New York, NY.

100) Jenny Rayner , Managing Reputation Risk, Curbing Threats, **Leveraging Opportunities**, 2003 .

101) Sikka, P., 2003, "Some Questions about the Governance of Auditing Firms", **Working Paper**, University of Essex, UK.

102) Supreme Audit Institutions (SAIs), 2004, "Guidelines on Audit Quality", Version 29 October 2004, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004.

103) Tilis, L., 2005, "Audit Quality and Risk Differences Among Auditors", **Working Paper**, City University of New York.

104) Tosi, H., 1975, "The Human Effects of Managerial Budgeting Systems", in Livingstone, J.H. (Ed.), Management Accounting: The Behavioural Foundations, (Grid, Columbus, OH).

105) Turley, W., and Cooper, M., 1991, Auditing in the United Kingdom: A Study of Development in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms, (London: Prentice Hall/ICAEW).

106) Zhou, J., and Elder, R., 2001, "Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms", **Working Paper**.